
НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ: ПРОБЛЕМЫ И ТЕНДЕНЦИИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Мингазинова Елена Рудольфовна, канд. экон. наук, доц.

Пермский институт (филиал) Российского государственного экономического университета имени Г.В. Плеханова, б-р Гагарина, 57, Пермь, Россия, 614070; e-mail: mer6795@rambler.ru

Цель: рассмотрение проблемы осуществления налогового контроля в Российской Федерации, подходы к его планированию и осуществлению. *Обсуждение результатов:* проанализирована результативность налогового контроля, значимость данной функции ФНС России для формирования доходной части бюджета. Автором рассмотрены отдельные направления контрольной работы налоговых органов, использование в ней аналитических инструментов. *Заключение:* исходя из направлений налоговой политики государства, рассмотрены некоторые риск-ориентированные подходы к дальнейшему совершенствованию системы контроля, способствующие повышению ее качества и обеспечению стабильного уровня доходов бюджета.

Ключевые слова: налоговый контроль, аналитические инструменты, риск-ориентированный подход, критерии, налоговая проверка, доходы бюджета.

Введение. Общеизвестно, что поступательное развитие государства, его регионов и муниципальных образований, решение ими большого количества разноплановых задач невозможно без проведения сбалансированной налоговой политики. Вопросам финансового обеспечения деятельности публично-правовых образований посвящены работы Самуэльсона П., Масгрейва Р., Стиглица Д., Якобсона Л. и ряда других ученых. Проблема заключается в рациональном и эффективном распределении через бюджетную систему государства, все ее уровни финансовых ресурсов. При этом учитывая, что государство участвует в распределении общественных благ, публичная власть, как отмечают специалисты, стоит перед выбором между высоким уровнем налогов, обеспечивающих высокий уровень общественных благ либо между низким уровнем обеспеченности общественными благами при низкой налоговой нагрузке [3, с. 36-39]. Таким образом, решая, наряду с другими (например, безопасности), проблему обеспечения общественными благами населения страны, государство формирует налоговую систему.

При этом важной частью ее функционирования является налоговый контроль. В данной статье автором будут рассмотрены некоторые проблемы и тенденции совершенствования налогового администрирования.

Методология исследования. Для аргументации важности налогового администрирования проанализируем данные, характеризующие доходы бюджета Российской Федерации. Также автором сделан обзор методов налогового контроля и направлений его развития, обобщен опыт контрольной работы налоговых органов.

Обсуждение результатов. В условиях прогнозируемого дефицита бюджетов всех уровней эффективность налогового контроля, безусловно, способствует наполнению бюджета налоговыми доходами, которые продолжают составлять его значительную часть (табл. 1).

Таблица 1

Доля доходов федерального бюджета Российской Федерации, администрируемых ФНС России [4]

	2009	2010	2011	2012	2013
Доходы, администрируемые ФНС России, %	41,1	38,6	39,4	40,2	41,2

Таким образом, существенная часть поступлений доходов федерального бюджета в 2009–2013 гг. обеспечена поступлениями налоговых доходов, в первую очередь – налога на добавленную стоимость (за анализируемый период составляет порядка 27,0-30,0%) и налога на добычу полезных ископаемых (13,0-19,0% за рассматриваемый период). Помимо указанных налогов, в соответствии с бюджетным законодательством, в федеральный бюджет зачисляются акцизы по отдельным видам продукции (спирт этиловый, нефтепродукты и т.д.), налог на прибыль организаций (доля составляет 2,7-3,0%) и ряд других налоговых платежей [4].

Существенную роль играют налоговые доходы и для региональных бюджетов. Данные о налоговых доходах в региональном бюджете Пермского края приведены в табл. 2.

Таблица 2

Доля налоговых доходов регионального бюджета Пермского края [2]

	2011	2012	2013
Налоговые доходы, %	79,3	82,7	91,6

Основным источником краевого бюджета является налог на прибыль (от 39,0 до 45,0%), существенную роль также играют НДФЛ (20,0-22,0%) и акцизы (10,0-12,0%) [2].

Приведенные данные подтверждают выполнение налогами фискальной функции и финансового обеспечения деятельности государства.

Однако если исходить из того, что цену на общественные блага уста-

навликает государство, то следует отметить, что у их потребителей – налогоплательщиков – могут отсутствовать причины уплаты налогов на добровольной основе, если они не уверены, что остальные потребители благ поступают также [3, с. 36-39]. Следовательно, ряд налогоплательщиков допускает сознательно неуплату налогов в полном объеме. Помимо этого, учитывая сложность и частые изменения в российском налоговом законодательстве, часть налогоплательщиков допускает ошибки при исчислении сумм налогов и сборов, в том числе занижающие налоговые поступления в бюджеты всех уровней.

Таким образом, налоговый контроль является важной составляющей, обеспечивающей наполнение бюджета. Своевременное и качественное осуществление в различных формах налогового контроля, что является одной из функций налоговых органов, позволяет уменьшить число налоговых правонарушений (несоблюдение налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах), которые в том числе приводят и к снижению доходов бюджета. Что является целью налогового контроля и проблемой, которой уделяется внимание специалистов [2, с. 173-184].

В соответствии со ст. 82 Налогового кодекса РФ (далее НК РФ) мероприятиями налогового контроля являются формы деятельности налоговых органов по контролю над соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. Налоговый контроль проводится в форме налоговых проверок (камеральных, на основании деклараций в налоговых органах и выездных), а также в виде дополнительных мероприятий (истребование документов, проведение экспертизы, инвентаризации и ряд других).

В настоящее время налоговые органы, планируя и осуществляя контрольные мероприятия, ориентируются на усиление аналитической составляющей. Это предполагает использование инструментов, позволяющих обеспечить выявление сокрытой налоговой базы и соблюдение законных прав и интересов налогоплательщиков. В процессе отбора объектов для проведения налоговых проверок анализируются такие показатели, как налоговая нагрузка, суммы исчисленных и уплаченных налогов, рентабельность активов и рентабельность продаж, наличие рискованных сделок и ряд других, позволяющих налоговым органам в первую очередь отбирать для выездных проверок налогоплательщиков, попадающих в зону риска совершения налогового правонарушения [6]. Контроль налоговых обязательств осуществляется консолидированно, то есть по всем видам налогов, для всех уровней бюджетной системы.

Значительную роль при осуществлении контрольных мероприятий играет взаимодействие с различными ведомствами, например, таможенной и миграционной службами, органами, осуществляющими кадастровый учет, регистрирующими имущество и т.п.

Важным направлением работы ФНС России является организации эффективного контроля цен для целей налогообложения в Российской Феде-

рации. Здесь налоговые органы сталкиваются, как показывает практика, с выявлением информации о сокрытых фактах совершения контролируемых сделок и механизмов незаконного манипулирования ценами в целях снижения налоговых обязательств.

Также актуальным является налоговое администрирование крупнейших транснациональных компаний, координация международных усилий по борьбе с переносом налоговой базы в низконалоговые юрисдикции.

Существенной частью контрольной работы налоговой службы является проверка применения контрольно-кассовой техники всеми налогоплательщиками, которые обязаны ее применять.

Пристальное внимание уделяется проверке возврата НДС и вычетов по данному налогу. Налоговиков в первую очередь интересует деятельность плательщиков, если доля вычетов по НДС равна либо превышает 89% суммы начисленного налога. Все большую актуальность приобретает правомерность применения налоговых льгот и вычетов.

Еще одним направлением контрольной работы, в основу которого положена аналитическая составляющая, является усиление контроля операций с использованием «фирм-однодневок» и «фирм-транзитеров».

Если первые, чаще всего имея массовых руководителей и учредителей, места регистрации, в основном используются для выведения из-под налогообложения денежных потоков путем их обналичивания. Деятельность «фирм-однодневок», как правило, прямо или косвенно подконтрольна получателю необоснованной налоговой выгоды. При этом следует отметить, что такие организации проблематично полноценно контролировать в связи с тем, что чаще всего декларации не предоставляются (следовательно, не проводится камеральная проверка) либо представляются «нулевые» и нет оснований в соответствии с предусмотренными Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок критериями для включения их в план выездных проверок.

«Организации-транзитеры» обычно создаются не для ведения финансово-хозяйственной деятельности, а для участия в цепочке сделок с целью увеличения стоимости товаров (работ, услуг), получения необоснованного вычета по НДС и вывода в тень финансовых потоков. Такие плательщики организуют деятельность на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками без видимой деловой цели, то есть разумных экономических причин. Обычно они сдают налоговую отчетность, в их отношении проводятся камеральные проверки. Но как отмечают некоторые специалисты, с выездными проверками таких плательщиков возникают проблемы, связанные с непредставлением документов, представлением их в неполном объеме [5, с. 8-12]. И несмотря на то, что за это налоговое правонарушение предусмотрены ст. 126 НК РФ штрафные санкции, налогоплательщик имеет возможность представить дополнительно документы при направлении возражений по акту проверки, либо при по-

даче жалобы, аргументировав тем, что проверка приводилась выборочным методом или конкретный документ не был затребован (то есть конкретный договор, накладная, акт и т.п.). Таким образом, эта категория налогоплательщиков минимизирует налоговые платежи за счет налоговых схем и в рамках налогового контроля важным становится доказательство получения необоснованной налоговой выгоды.

По результатам контрольной работы с учетом досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками и складывающейся арбитражной практики и налоговые органы проводят регулярный анализ выявляемых способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, применяемых налогоплательщиками, и размещают эту информацию на официальном интернет-сайте ФНС России.

В настоящее время, обобщая практику контроля над деятельностью «фирм-однодневок» и «фирм-транзитеров», а также ряда других налогоплательщиков, налоговые органы относят к деятельности с высоким налоговым риском, а, следовательно, в недобросовестности могут заподозрить налогоплательщиков, если, например:

- руководители (уполномоченные лица) покупателя и поставщика не присутствовали при обсуждении условий поставок и при подписании договоров;
- отсутствуют документы, которые подтверждают полномочия руководителя (представителя) компании-контрагента, копии документа, удостоверяющего его личность;
- нет информации о фактическом местонахождении контрагента, его складских, производственных, торговых площадях;
- нет информации о контрагенте из открытых источников (например, рекламы);
- нет информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ и т.д.

Данную информацию можно посмотреть в открытом доступе на официальном сайте ФНС России (<http://egrul.nalog.ru>) [6].

Такая аналитическая работа позволяет повысить результативность и эффективность налогового контроля при снижении количества выездных налоговых проверок.

При уменьшении в 2013 г. количества выездных налоговых проверок на 28,9% эффективность одной выездной проверки выросла на 26,4% и составила 7,1 млн рублей. Удельный вес результативных выездных налоговых проверок достиг почти стопроцентного уровня – 98,9%.

При снижении в 2013 г. количества камеральных проверок на 3,8% сумма доначисленных платежей снизилась по сравнению с 2012 годом на 0,1%. При этом эффективность одной камеральной проверки возросла на 3,8% и составила 1,62 тыс. рублей [7].

Как показал анализ контрольной работы налоговых органов, наибольшие суммы доначислены по НДС, налогу на прибыль организаций, акцизам и НДФЛ.

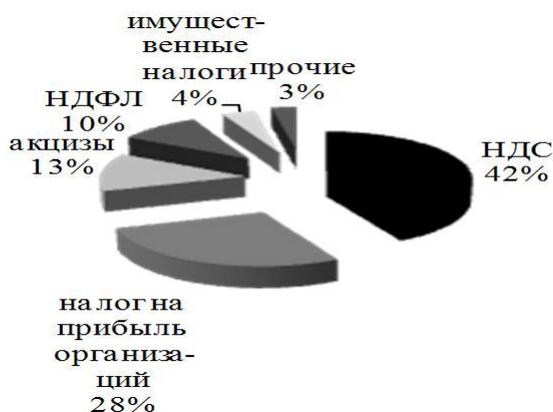


Рис. Структура доначисленных налогов по результатам налоговых проверок [7]

Таким образом, большее количество правонарушений, существенно занижающих поступления в бюджет, совершается по косвенным налогам, обязательства по которым формируются с учетом вычетов «входного» налога, а также по налогам, в формировании которых учитываются доходы и расходы налогоплательщиков. Следовательно, и проводимая в рамках налогового контроля аналитическая работа, в первую очередь, должна проводиться по данным направлениям.

По результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджет поступило (взыскано) дополнительно начисленных платежей на сумму 171,8 млрд рублей, что на 18,7%, или на 27,1 млрд рублей больше, чем в 2012 г. [7].

При этом Федеральная налоговая служба продолжает поиск механизмов и способов внесудебного урегулирования споров и предотвращения конфликтов.

Одним из направлений такой работы является внедрение пилотного проекта по горизонтальному мониторингу налогоплательщиков. Данный мониторинг предполагает расширенное информационное взаимодействие между территориальными органами ФНС России и крупнейшими налогоплательщиками. По данным, указанным в Докладе о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 годы Федеральной налоговой службы, соглашения заключены с ОАО «Северсталь», ОАО «РусГидро», ОАО «Мобильные телесистемы», иностранной организацией «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В. и ОАО «Интер РАО ЕЭС».

В соответствии с соглашениями налогоплательщиками в налоговые органы представляется информация о налоговом и бухгалтерском учете, бизнес-процессах, системах внутреннего контроля в целях предварительного согласования налоговых обязательств. Руководство ФНС России отмечает [7],

что горизонтальный мониторинг показал свою эффективность, в связи с чем рассматривается вопрос внесения изменения в налоговое законодательство в части применения альтернативных, то есть внесудебных способов урегулирования налоговых споров (применение концепции «горизонтального мониторинга»).

На основании положительной оценки результатов реализации пилотного проекта принят и вступает в действие с 01.01.2015 г. Федеральный закон от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», вводящий Раздел V.2. «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Вносимые изменения предусматривают в соответствии со статьей 105.26 «Общие положения о налоговом мониторинге», информационное взаимодействие в части порядка отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов, расходов и объектов налогообложения, сведения об аналитических регистрах налогового учета, а также информации о системе внутреннего контроля, при его наличии у плательщика, за правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов.

Налоговые органы (кроме Федеральной налоговой службы России) не будут иметь право проводить проверки за период проведения мониторинга – кроме случаев, когда контроль досрочно прекращен или налогоплательщик не учитывает мотивированное мнение налоговиков или проводивший мониторинг налоговый орган проходит проверку вышестоящей инстанции.

Для входа в программу мониторинга данный закон устанавливает достаточно высокие требования к налогоплательщикам. В России зарегистрировано всего лишь несколько сотен налогоплательщиков, отвечающих установленным требованиям к величине совокупного дохода не менее 3 млрд. рублей, и такого же требования к стоимости активов, а сумма уплачиваемых ими налогов (НДС, акцизы, налог на прибыль организаций и НДСПИ) должна быть не менее 300 млн. рублей. Исходя из этого, не стоит ожидать, что программа горизонтального мониторинга в первые годы после ее введения будет активно применяться – скорее всего, в течение ближайшего года будет заключено не более десятка соглашений.

Заключение. Подводя итог, можно сказать, что в контрольной работе, осуществляемой ФНС России, все больше применяются различные аналитические инструменты, растет ее эффективность, обеспечивающая наполнение доходной части бюджета, что особенно актуально в современной социально-экономической и политической ситуации.

Для повышения результативности исполнения контрольных функций налоговых органов необходимо дальнейшее проведение аналитически проработанных проверок в высокорискованных сферах деятельности. Также необходимо построение риск-ориентированной системы контроля за приме-

нением контрольно-кассовой техники и полнотой учета выручки, что предполагает обеспечение передачи фискальных данных в электронном виде в адрес налоговых органов. В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 14 июля 2014 г. № 657 сроки проведения эксперимента установлены с 1 августа 2014 г. до 1 февраля 2015 г. В качестве пилотных регионов отобраны Москва, Татарстан, Московская и Калужская области. Эксперимент проводится на добровольной основе. По данным ФНС России, в указанных регионах более тысячи налогоплательщиков выразили желание принять участие в эксперименте. Следует отметить, что это представители различных масштабов бизнеса, как крупные розничные сети, так и отдельные индивидуальные предприниматели. Подобные технологии успешно применяются в мировой практике, актуальны в странах с большой долей наличного оборота, к которым относится и Россия, удобны и экономичны для налогоплательщиков, позволяя при этом обеспечить полноту учета выручки и, как следствие, мобилизацию дополнительных доходов в бюджет.

В целях совершенствования контроля над трансфертным ценообразованием следует шире использовать информационные ресурсы ФНС России и продолжить автоматизацию процессов обработки и анализа данных о контролируемых сделках и иных сведений из общедоступных источников информации и информационных ресурсов службы.

Необходимо продолжение работы по пресечению незаконного возмещения налогов из бюджета, получению необоснованной налоговой выгоды, в том числе с использованием офшорных компаний, «фирм-однодневок» и «организаций-транзитеров».

Актуальным является введение предварительного налогового контроля, что широко используется во многих странах. Такая форма контроля позволит налогоплательщикам и налоговикам оценить налоговые последствия сделки, а следовательно, снизить риски. Следует продолжить работу по обобщению практики применения налоговых схем, осуществлению финансово-хозяйственной деятельности с высокой степенью риска и публикации данных материалов.

Необходимо отметить, что вся аналитическая работа и возможность ее совершенствования основаны на расширении использования информационно-коммуникационных технологий, электронного документооборота. Но следует отметить высокую частоту изменения различных форм документов, режимов их представления, что увеличивает риски ошибок и стоимость администрирования.

Возможность заранее спрогнозировать и установить налоговые риски, на чем основан аналитический подход к контрольной работе ФНС России, способствует повышению ее качества и обеспечению стабильного уровня государственных доходов, с одной стороны, а с другой – исключить выездные проверки добросовестных налогоплательщиков, что снизит расходы на администрирование.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Динамика поступления доходов бюджета Пермского края. Доступно: http://budget.permkrai.ru/budget/incomes_dyn. (дата обращения: 06.08.2014)
2. Ильин А.В. О защите в налогообложении права частной собственности и беспрепятственного осуществления предпринимательской деятельности // *Современная экономика: проблемы и решения*, 2014, по. 8 (56), с. 173-184.
3. Макаров В.Л., Пинская М.Р., Фаттахов Р.В. О совершенствовании учебного процесса по финансам. *Финансы*, 2014, по. 6, с. 36-39.
4. Материалы расширенной коллегии Министерства финансов РФ. Исполнение федерального бюджета и бюджетов бюджетной системы Российской Федерации за 2013 год. Доступно: http://www.minfin.ru/ru/budget/federal_budget/index.php. (дата обращения: 03.08.2014)
5. Пономарева Н.В., Пыркин В.А. Вопросы налогового контроля. *Финансы*, 2014, по. 6, с. 8-12.
6. Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».
7. Федеральная налоговая служба. Доклад о результатах и основных направлениях деятельности на 2014-2017 годы. Доступно: http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/activities_fts/#t2. (дата обращения: 08.08.2014)
8. Федеральный закон «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса РФ» № 348-ФЗ от 04.11.2014 г.

TAX CONTROL: ISSUES AND WAYS OF IMPROVING

Mingazinova Elena Rudolfovna, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

The Perm institute (branch) of the Plekhanov Russian University of Economics, Gagarin Blvd., 57, Perm, Russia, 614070; e-mail: mer6795@rambler.ru

Purpose: reveal problems in tax control in the Russian Federation, its planning approaches and realization. *Discussion:* we analyzed the tax control effectiveness, and the role of this function in the government budget revenues formation by the RF FTS. *Results:* the author considers some problem areas of the tax control produced by tax authorities using special analytical tools. We also discussed some risk-oriented approaches based on the government tax policy which and its influence on further tax control system enhance as well as providing a stable level of budget revenues.

Keywords: tax control, analytical tools, risk-based approach, criteria, tax audit, budget revenues.

Reference

1. Dinamika postuplenija dohodov bjudzheta Permskogo kraja [Dynamics revenue budget of Perm Krai]. Available at: http://budget.permkrai.ru/budget/incomes_dyn. (accessed: 06.08.2014) (In Russ.)
2. Il'in A.V. O zashhite v nalogoblozhenii prava chastnoj sobstvennosti i besprepjatstvennogo osushhestvlenija predprinimatel'skoj dejatel'nosti [On Protection of taxation of private property rights and the smooth implementation of business] // *Sovremennaja ekonomika: problemy i reshenia*, 2014, no. 8 (56), pp. 173-184. (in Russ.)
3. Makarov V.L., Pinskaja M.R., Fattahov R.V. O sovershenstvovanii uchebnogo processa po finansam [On the improvement of the educational process for Finance]. *Finansy*, 2014, no. 6, pp. 36-39. (in Russ.)
4. Materialy rasshirennoj kollegii RF MF. Ispolnenie federal'nogo bjudzheta i bjudzhetoj sistemy Rossijskoj Federacii za 2013 god [Advanced Materials of Ministry of Finance of the Russian Federation. Execution of the federal budget and the budgets of the budget system of the Russian Federation for 2013]. Available at: http://www.minfin.ru/ru/budget/federal_budget/index.php. (accessed: 03.08.2014) (in Russ.)
5. Ponomareva N.V., Pyrkin V.A. Voprosy nalogovogo kontrolja. *Finansy*, no. 6, 2014, pp. 8-12. (in Russ.)
6. RF FTS Order «On Approval of the Concept planning field tax audits» of May 30, 2007, no. MM-3-06/333. (in Russ.)
7. Federal'naja nalogovaja sluzhba. Doklad o rezul'tatah i osnovnyh napravlenijah dejatel'nosti na 2014-2017 gody [The Federal Tax Service. Report on the results and main activities, 2014-2017]. Available at: http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/activities_fts/#t2. (accessed: 08.08.2014)
8. RF Federal Law «On Amendments to the Tax Code of the Russian Federation» of November 04, 2011, no. 348-FZ. (in Russ.)