

## НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ<sup>1</sup>

### TAX CONTROL IN THE TAX ADMINISTRATION SYSTEM OF THE RUSSIAN FEDERATION

**В.В. Мосейкин**  
**V.V. Moseykin**

*Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского*

Рассматривается понятие налогового администрирования, его структуры и выполняемых функций. Указаны органы государственной власти, наделенные полномочиями по осуществлению налогового администрирования, а также их взаимодействие для выполнения возложенных обязанностей. Отражена роль налогового контроля в системе налогового администрирования, приведены статистические показатели деятельности налоговых органов Омской области, подтверждающие указанные в статье положения.

The article gives the definition of tax administration, describes its structure and functions. Also the public authorities with a mandate to implement the tax administration are specified, as well as their interaction for the performance of indicated duties. The role of fiscal control in the system of tax administration is reflected, supported by statistical indicators of the tax authorities of the Omsk region's performance.

*Ключевые слова:* налоговое администрирование, налоговый контроль.

*Keywords:* tax administration, tax control.

Под налоговым администрированием понимается деятельность государственных органов власти по управлению налоговой системой [1]. С переходом от административно-командной экономики к рыночным отношениям многократно возросла роль налогов в формировании доходной части бюджета и, соответственно, роль налогового администрирования в формировании эффективной государственной политики.

В структуре налогового администрирования можно выделить следующие его направления в соответствии с основными выполняемыми функциями: учет, планирование, контроль, анализ и регулирование.

Органами государственной власти, осуществляющими налоговое администрирование, ведется учет налогоплательщиков, объектов налогообложения, а также сведений о начисленных налоговых обязательствах и их исполнении. На основании последних из указанных сведений осуществляется работа по взысканию не поступивших в бюджет сумм налогов, пеней и штрафов.

В рамках функции планирования осуществляется прогноз налоговых поступлений в бюджеты муниципальных образований, субъектов Российской Федерации и федеральный бюджет

России в разрезе налогов на основе сведений о совокупной налоговой базе, а также льготам и иных преференциях, предоставляемых отдельным категориям налогоплательщиков. С учетом данных прогнозных значений формируются бюджеты всех уровней Российской Федерации.

Контрольная функция заключается в обеспечении исполнения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах и осуществляется путем проведения камеральных и выездных налоговых проверок.

Аналитическая работа позволяет оценить состояние налоговой системы и экономики в целом на основе данных о налоговой базе, структуре и величине налоговых обязательств и их исполнении, а также динамики указанных показателей за несколько налоговых периодов.

Регулирующая функция осуществляется путем изменения элементов налогообложения, а именно состава налогоплательщиков, объектов налогообложения, налоговых ставок, порядка определения величины налоговых обязательств, а также установления налоговых льгот и иных преференций. Она может быть использована для стимулирования, либо сдерживания развития определенных секторов экономики и является эффективным инструментом государственного регулирования.

<sup>1</sup> Работа проведена при финансовой поддержке Министерства образования и науки РФ в рамках государственного задания высшим учебным заведениям в части проведения научно-исследовательских работ на 2014–2016 гг., проект № 2378.

Исходя из перечисленных функций налогового администрирования, можно выделить следующие государственные органы, его осуществляющие. Регулирующую функцию осуществляют законодательные органы власти федерального, регионального и местного уровней, остальные функции закреплены за исполнительными органами власти.

Основным органом, осуществляющим правоприменительные функции в области налогового администрирования, является Федеральная налоговая служба и ее структурные подразделения, расположенные в субъектах Российской Федерации, а также подразделения, имеющие статус межрегиональных. Для выполнения учетной и контрольной функций осуществляется взаимодействие с другими органами государственной власти, обладающими необходимыми сведениями и полномочиями.

Так, осуществляется информационный обмен с Федеральной миграционной службой по вопросам учета налогоплательщиков – физических лиц по месту жительства; с органами ЗАГС – в отношении сведений о рождении и смерти физических лиц; с Федеральной службой государственной регистрации, кадастра и картографии – по вопросам регистрации прав на объекты недвижимого имущества, земельные участки, а также с органами ГИБДД по вопросам регистрации прав собственности на автотранспортные средства. Кроме того, осуществляется взаимодействие с нотариусами по фактам вступления физических лиц в наследство, а также по заключенным между указанными лицами договорам дарения. Органы, осуществляющие лицензирование определенных видов деятельности, предоставляют налоговым органам сведения о налогоплательщиках, получивших соответствующие лицензии.

Следует также особо отметить взаимодействие налоговых и правоохранительных органов. Налоговые органы имеют право включать в состав лиц, проводящих выездную налоговую проверку, сотрудников органов внутренних дел, выделенных по мотивированному запросу для проведения оперативно-розыскных мероприятий. Подобное участие в налоговых проверках необходимо при применении налогоплательщиками «схем» уклонения от налогообложения ввиду расширенного перечня полномочий сотрудников правоохранительных органов, а именно возможностей розыска физических лиц, допроса их в качестве свидетелей, а также обеспечения безопасности сотрудников налоговых органов при проведении подобных контрольных мероприятий в отношении лиц, ведущих

асоциальный образ жизни. Кроме того, органы внутренних дел направляют в адрес налоговых органов сведения о нарушениях налогового законодательства, выявленных в ходе осуществления своей деятельности, для рассмотрения целесообразности проведения выездных налоговых проверок по установленным фактам.

Федеральная таможенная служба наделена полномочиями по осуществлению налогового администрирования в отношении налогов, взимаемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Министерство финансов в ходе проведенной административной реформы было наделено полномочиями по предоставлению налогоплательщикам письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, а также по утверждению обязательных форм расчетов по налогам, форм налоговых деклараций и порядка заполнения указанной отчетности.

Из всех перечисленных функций налогового администрирования контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах является наиболее важной функцией, выполняемой налоговыми органами ввиду объективного противоречия между частными интересами хозяйствующих субъектов и публичными интересами государства, вытекающего из экономической природы налогов. Субъекты предпринимательства всегда стремятся максимизировать прибыль, в том числе путем минимизации налоговых издержек, тогда как цель государства – увеличить доходы бюджета для финансирования общественных расходов. Наглядно проиллюстрировать вклад налогового контроля в мобилизацию денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации позволит представленная ниже табл. 1, составленная на основе статистической отчетности налоговых органов Омской области по формам 1-НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» и 2-НМ «Результаты проверок соблюдения законодательства о налогах и сборах, проведенных налоговыми органами самостоятельно и с участием органов внутренних дел» за 2008–2010 гг.

Согласно представленных данных, дополнительно начисленные налоговые обязательства (включая пени и штрафные санкции за нарушение налогового законодательства) составляли в 2008 г. около 7,8 %, в 2009 г. – порядка 7,3 %, а в 2010 г. – более 6,5 % от общего объ-

ема налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации, сформированных на территории Омской области. Таким образом, можно говорить о весьма важной роли налогового контроля в формировании доходов бюджетов всех уровней России. Кроме того, нельзя забывать о психологиче-

ской роли контрольной функции, заключающейся в прививании налоговой культуры субъектам хозяйственной деятельности путем создания условий для неотвратимого выявления и пресечения нарушений налогового законодательства, а также наказания за такие нарушения.

Таблица 1

#### Мобилизация денежных средств в бюджетную систему налоговыми органами Омской области

Год	Объем налогов, поступивших в консолидированный бюджет России, тыс. руб.	Объем налогов, дополнительно начисленных по результатам налогового контроля, тыс. руб.	Объем пеней и штрафных санкций по результатам контрольной работы, тыс. руб.	Отношение дополнительно начисленных налоговых обязательств к общему объему мобилизованных средств, %
2008	48 585 213	2 767 599	1 031 363	7,82
2009	46 474 566	2 573 399	835 333	7,33
2010	53 929 761	2 779 418	757 340	6,56

В соответствии с действующим законодательством, налоговые органы вправе проводить два вида налоговых проверок – камеральные и выездные.

Камеральные налоговые проверки обеспечивают стопроцентный охват налоговой отчетности, представляемой налогоплательщиками. При этом отсутствует вмешательство проверяющих лиц в нормальную деятельность хозяйствующего субъекта, так как данные проверки проводятся на территории налогового органа. Для начала проверки не требуется определенного решения руководства налогового органа, проверка начинается автоматически со дня представления отчетности, что упрощает работу проводящему ее специалисту. Представленная налоговая отчетность проходит автоматический внутридокументарный арифметический и логический контроль, а также междокументарный контроль, заключающийся в сопоставлении взаимосвязанных экономических показателей, отраженных в разной налоговой отчетности за соответствующий период времени. В случае выявления ошибок или противоречий в представленных сведениях проверяющий может запросить у налогоплательщика пояснения, направить требование о внесении исправлений в отчетность, а в случае установления нарушений налогового законодательства – оформить результаты проверки в установленном порядке, определить дополнительные налоговые обязательства и при наличии оснований привлечь к налоговой ответственности [2].

Несмотря на очевидные преимущества данного вида проверок, имеются также существенные недостатки. Срок проведения строго

регламентирован и не может быть продлен либо приостановлен, все контрольные мероприятия необходимо провести в течение трех месяцев со дня предоставления отчетности. Кроме того, в большинстве случаев у сотрудника налогового органа отсутствует право истребования у налогоплательщика документов, являющихся основанием для исчисления отраженных налоговых обязательств. Исключение составляют случаи предоставления деклараций по налогу на добавленную стоимость с заявленной суммой налога к возмещению из бюджета, применения налогоплательщиком законодательно установленных льгот, а также предоставления отчетности по обязательным платежам, связанным с использованием природных ресурсов. Также следует отметить незначительный объем полномочий по проведению мероприятий налогового контроля в рамках камеральных налоговых проверок: допускается проведение допросов свидетелей, истребование у третьих лиц документов, касающихся взаимоотношений с проверяемым налогоплательщиком, а также проведение экспертиз. При этом мероприятия фактического контроля, а именно доступ на территорию налогоплательщика, осмотр принадлежащих ему помещений и территорий, инвентаризация имущества и выемка документов не могут быть произведены [2]. Указанные недостатки существенно осложняют формирование доказательственной базы, позволяющей подтвердить позицию налогового органа в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

При проведении выездных налоговых проверок могут быть проведены любые меро-

приятия налогового контроля, установленные Налоговым кодексом Российской Федерации, причем может быть проверена правильность исчисления налоговых обязательств за три календарных года, предшествующих году вынесения решения на проведение проверки. Такая проверка проводится на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя, на территории налогоплательщика, который обязан предоставить проверяющим помещение для ее проведения. В случае отсутствия возможности размещения проверяющих на территории налогоплательщика, допускается проведение проверки на территории налогового органа. Несмотря на более короткий срок проведения выездной налоговой проверки, который составляет по общему правилу два месяца со дня вынесения соответствующего решения, данная проверка может быть приостановлена для получения документов от контрагентов проверяемого лица, проведения экспертиз, перевода на русский язык документов налогоплательщика, составленных на иностранных языках, а также для получения документов от государственных органов иностранных государств по взаимоотношениям с иностранными контрагентами. При этом общий срок приостановки проверки не может превышать шесть месяцев, а в случае приостановки по последнему из указанных оснований – девять месяцев. Кроме того, срок проведения выездной налоговой проверки может быть продлен вышестоящим налоговым органом до четырех (в исключительных случаях – до шести) месяцев по мотивированному запросу проверяющих [2].

Основаниями для продления проверки могут являться [3]:

- проведение проверки крупнейшего налогоплательщика;
- получение в ходе проверки от правоохранительных или иных контролирующих органов, а также из других источников информации о нарушении налогоплательщиком налогового законодательства, которая требует дополнительной проверки;
- наличие форс-мажорных обстоятельств (пожар, наводнение и т. п.) на территории, на которой проводится проверка;
- наличие у проверяемого налогоплательщика обособленных подразделений;
- непредоставление проверяемым налогоплательщиком запрошенных для проведения проверки документов, подтверждающих правильность исчисления налоговых обязательств.

Кроме того, выездная налоговая проверка может быть продлена и по иным обстоятельствам, объективно свидетельствующим о необходимости такого продления в целях полного и всестороннего исследования деятельности налогоплательщика в части соблюдения законодательства о налогах и сборах.

Подтверждением более высокой эффективности выездных налоговых проверок по сравнению с камеральными может служить статистическая отчетность налоговых органов Омской области по форме 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» за 2008–2010 гг., представленная в табл. 2.

Таблица 2

#### Результаты контрольной работы налоговых органов Омской области

Показатели	Выездные налоговые проверки			Камеральные налоговые проверки		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010
Общее количество проверок	1 122	1 008	1 029	902 656	842 598	596 258
Количество проверок, выявивших нарушения	1 121	995	1 021	34 778	35 122	29 423
Сумма дополнительно начисленных (с учетом пени и штрафов) налогов, тыс. руб.	2 966 216	2 402 843	2 621 087	832 746	1 005 889	915 671
Вклад в общие результаты контрольной работы, %	78,08	70,49	74,11	21,92	29,51	25,89

Согласно представленным данным, доля дополнительно начисленных обязательств по результатам выездных налоговых проверок в общих результатах контрольной работы налоговых органов Омской области составляла порядка 78,1 % в 2008 г., около 70,5 % в 2009 г. и более 74,1 % в 2010 г. При этом выездных на-

логовых проверок за рассматриваемый период времени проведено значительно меньше, чем камеральных. Кроме того, количество безрезультативных выездных налоговых проверок незначительно, а камеральных налоговых проверок, наоборот, превышает количество результативных.

Однако, несмотря на значительное превосходство результативности выездных налоговых проверок над камеральными, можно отметить негативные тенденции в показателях их эффективности по результатам работы налоговых органов Омской области за период с 2008 по 2010 гг. Так, увеличилось количество безрезультативных проверок: в 2008 г. такая проверка проведена одна, в 2009 г. – 13, а в 2010 г. – 8. Кроме того, количество низкорезультативных выездных налоговых проверок с суммой дополнительно начисленных обязательств до 100 тыс. руб. достаточно велико: в 2008 г. проведено 136 таких проверок, что составило 12,1 % от общего их числа, в 2009 г. – 75, или 7,4 % от общего числа проверок, а в 2010 г. – 79, что составило 7,7 % в общем количестве проверок. Указанные факты свидетельствуют о необходимости тщательного отбора налогоплательщиков для включения в планы проведения выездных налоговых проверок в

целях рационального использования рабочего времени сотрудников налоговых органов и обеспечения экономии бюджетных средств. Для этого следует актуализировать критерии такого отбора, применяемые налоговыми органами, а также разработать новые алгоритмы, позволяющие с высокой достоверностью прогнозировать совершение нарушений налогового законодательства налогоплательщиками, включаемыми в планы проведения выездных налоговых проверок.

---

1. *Игнатова Т. В., Пономарев А. И., Богатырев М. А.* Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации – М. : Финансы и статистика, 2009. – 392 с.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации : от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ : принят Государственной Думой 16 июля 1998 г.

3. Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@.