

УДК 336.2

ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И ВОЗМОЖНЫЕ ПУТИ ИХ УСТРАНЕНИЯ

Алиев Б.Х., Мусаева Х.М., Салимханов З.А., Аминов А.Д.

ФГОУ ВО «Дагестанский государственный университет», Махачкала, e-mail: fef2004@yandex.ru

Настоящая статья направлена на исследование действующих форм и методов организации налогового контроля в Российской Федерации. Рассматриваются понятия субъекта и объекта налогообложения. Исследуется динамика количества налоговых споров, рассматриваемых арбитражными судами Российской Федерации, связанных с вопросами применения налогового законодательства. Рассматриваются основные формы и методы организации налогового контроля, дана оценка эффективности их применения. Систематизированы и выделены два уровня проблем организации налогового контроля: внутренние и внешние. В качестве ключевой проблемы налогового контроля, порождающей высокую долю субъективности и требующей обязательной регламентации законодательством, обозначена проблема необходимости оценки добросовестности и разумности налогоплательщика, а также воспитания культуры уплаты налогов. Выделены проблемы, которые могут возникнуть в системе налогового контроля в связи с ориентацией российской экономики на поддержку инновационной активности, в частности, проблема сокращения сроков реализации контрольных мероприятий при условии качественного проведения последних. Обозначены возможные пути совершенствования контрольной работы налоговых органов РФ на современном этапе.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговое администрирование, налоговый Кодекс, налоги и сборы, налогоплательщик, налоговая культура, налоговые органы, камеральная проверка, выездная проверка, инновации

THE ORGANIZATION OF TAX CONTROL IN THE RUSSIAN FEDERATION: CURRENT STATE, PROBLEMS AND POSSIBLE WAYS OF THEIR ELIMINATION

Aliev B.Kh., Musaeva Kh.M., Salimkhanov Z.A., Aminov A.D.

Federal State Educational Institution of Higher Professional Education Dagestan State University, Makhachkala, e-mail: fef2004@yandex.ru

This article is aimed at investigating the current forms and methods of tax control in the Russian Federation. The concepts of the subject and the object of taxation. The dynamics of the number of tax disputes being considered by arbitration courts of the Russian Federation relating to the application of tax legislation. We consider the basic forms and methods of tax control, and evaluate the effectiveness of their application. Systematized and highlighted two levels of problems of organization of tax control internal and external. As a key problem of tax control, which generates a high proportion of subjectivity and requires mandatory regulation legislation, to identify the problems need to assess the integrity and reasonableness of the taxpayer, as well as the education of tax culture. Highlighted the problems that may arise in the system of tax control in connection with the orientation of the Russian economy on the support of innovation activity, in particular the problem of shortening the implementation of control measures if the quality of the latter. Indicated possible ways to improve the control of the work of the tax authorities of the Russian Federation at the present stage.

Keywords: tax control, tax administration, tax codes, taxes and fees, the taxpayer, the tax culture, the tax authorities, a desk audit, site inspection, innovation

Налоговая система Российской Федерации на современном этапе представляет собой сформированную систему налоговых правоотношений, свойственных государству с рыночной экономикой. Основные параметры ее устройства соответствуют общепринятым в мировой практике критериям и учитывают особенности российской экономики.

В то же время следует отметить, что на современном этапе финансовые ресурсы экономики Российской Федерации существенно ослаблены. Доходы от нефтегазовых отраслей, составляющие ранее основу бюджетной системы РФ, перестали покрывать возросшие потребности государства. Введенные и продолжающиеся финансово-экономические санкции в отношении РФ со

стороны США и ряда Европейских стран усугубляют эту ситуацию. Как следствие, за период 2014–2016 гг. были сокращены бюджетные доходы с 35,7 до 30 % от ВВП (доходы федерального бюджета сокращены с 19 до 14 %). Соответственно были секвестрированы бюджетные расходы федерального бюджета на 2014–2016 гг. (отметим, что это впервые со времени принятия и введения в действие Налогового Кодекса РФ). В таких условиях необходимы решительные шаги по реформированию бюджетной политики, в том числе и в области налогообложения, с целью выявления дополнительных источников роста [7, с. 32]. Важнейшим условием успешной реализации проводимых в государстве реформ, достижения

и сохранения экономической стабильности в условиях продолжающихся антироссийских санкций является устойчивое формирование бюджетных доходов, и в первую очередь за счет повышения эффективности налогового контроля.

В настоящее время одной из ключевых задач Правительства Российской Федерации является повышение уровня доходов государственного бюджета. Достижение указанного результата, в первую очередь, связано с развитием государственного налогового контроля в рамках задачи повышения эффективности налоговой системы Российской Федерации в области налогов и сборов, преодоление имеющихся на данном этапе проблем и совершенствование существующих процедур и методов контроля над исполнением налогоплательщиками обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговый контроль – это, прежде всего, целенаправленная деятельность налоговых органов, обеспечивающая строгое выполнение двух основных задач. Первая – это государственное регулирование экономикой и исполнение налогового бюджета. Системно контроль обеспечивает непрерывное поступление финансовых средств в казну государства. Все используемые для достижения этих целей формы и методы налогового контроля постоянно совершенствуются [4, с. 22]. Контроль со стороны налоговых организаций обеспечивает регулирование качественного исполнения должностных обязанностей руководящими лицами в сфере правильного налогообложения различных форм собственности и видов хозяйственной деятельности, исследуя субъект в целом, выявляя основания для осуществления дополнительных налоговых вливаний в бюджет, устанавливая меру ответственности для руководящих лиц за совершение ими вольных или невольных правонарушений.

Налоговый контроль включает следующие элементы: субъект и объект налогового контроля, применяемые формы и методы контроля, проводимые мероприятия и порядок их выполнения. Контроль налогоплательщиков как юридических, так физических лиц осуществляется при помощи различных форм, и начинается он сразу, с момента регистрации [3, с. 32].

Оперативный учет поступлений различных налогов ведется отдельно по каждому юридическому лицу. Также осуществляется налоговый контроль расходов физических лиц в соответствии с их доходами. Оперативный бухгалтерский учет поступлений налоговых сумм от юридических лиц, контроль расходов-доходов ИП служат основой для камеральной проверки налогопла-

тельщиков. Налоговые администрации или иные контролирующие органы, включаемые в список проверяющих организаций для каждого юридического или физического лица, относятся к субъектам, имеющим право осуществлять налоговый контроль.

Объектом контроля является хозяйственная деятельность любого налогоплательщика, включенного в утвержденный план-график, за определенный прошедший период. Организация налогового контроля включает в себя цельный механизм, который обеспечивает выполнение заданных государственных задач в строгом соответствии с нормами налогового и административного Кодекса. В Налоговом кодексе РФ выделена основная форма налогового контроля – налоговая проверка. Как известно, различают камеральные и выездные налоговые проверки. Они отличаются друг от друга по месту проведения и применяемым методам контроля, а также объемом финансовых документов, охваченным проверкой за определенный отчетный период. Налоговый контроль может осуществляться методом сплошного сопоставления финансовой документации или быть выборочным и охватывать определенные финансовые документы за отдельные налоговые периоды. По объему рассматриваемых вопросов он может быть комплексным, выборочным и целевым. По способу организации налоговый контроль может быть плановым или внеплановым. Контроль деятельности любого предприятия, как камеральный, так и выездной, обязательно предусматривает изучение представленной налоговой отчетности, которая включает несколько этапов. Это проверка сроков предоставления отчетности по установленным налогам, ее визуальный осмотр, проверка отчетности на арифметику, контроль правильности исчисления ставок и применения государственных льгот, проверка исчисления налогооблагаемой базы и отчетности в целом [2, с. 44].

Для выполнения налогового контроля используются внутренние и внешние информационные источники. К внутренним источникам относится финансовая отчетность, полученная от самого налогоплательщика, на основании которой выявляются конкретные методики отбора налогоплательщиков для проведения последующей проверки. Для сравнительного отбора подбираются определенные налогоплательщики с усредненными показателями по видам деятельности и в целом по отрасли. Далее производится анализ предоставляемой отчетности по фактическим показателям: динамика изменения показателей и их соотношение за несколько отчетных налоговых

периодов. При выявлении отчетных данных, резко отличающихся от средних, проводятся более детальные анализы соотношения затрат к объемам по реализации.

Отбор на основе внешних информационных источников осуществляется на основе представленных данных из департамента, антимонопольных органов, банковских учреждений, СМИ и т.п. В ходе сопоставления всех документов, в результате предварительного подбора налогоплательщиков, подлежащих налоговому контролю, и составляется годовой план-график проверок. Основанием для обязательного включения в годовой план-график для налогового контроля служат выявленные существенные факты нарушений налогового кодекса, нарушения, выраженные в постоянном непредставлении финансовой отчетности, свидетельствующие о фактическом и сознательном уклонении от контроля деятельности субъекта. Ликвидация и реорганизация субъекта тоже являются основанием для проведения проверки [1, с. 32].

В настоящее время в Российской Федерации накоплен достаточно значительный опыт проведения налогово-контрольных мероприятий, а применяемые механизмы отличаются постоянством используемых форм и методов. Между тем, потенциал для увеличения собираемости налогов за счет улучшения контрольных мероприятий в РФ находится на достаточно высоком уровне. Одним из вариантов повышения доходов бюджета является разрешение имеющихся проблем и противоречий в реализации налогового контроля. Причина недостаточной эффективности мероприятий налогового контроля вызвана, в первую очередь, нечеткой регламентацией его процедур. Вышеуказанное мнение обусловлено, в том числе, следующими обстоятельствами. Как было отмечено выше, основной формой налогового контроля выступают налоговые проверки. При этом камеральными налоговыми проверками охватываются все налогоплательщики, представляющие налоговые декларации в налоговые органы, что подчеркивает особую важность данной формы налогового контроля. Между тем, налоговым законодательством Российской Федерации определены лишь общие правила и процедуры проведения камеральной налоговой проверки. Нередко на практике налогоплательщики сталкиваются с ситуациями, не регламентированными на федеральном уровне.

Например, о последствиях проведения налоговыми органами камеральной налоговой проверки за пределами срока, установленного законом. Неурегулированность

подобных вопросов на законодательном уровне приводит к необходимости обращения налогоплательщиков в судебные органы, изложение позиции Финансового ведомства в письмах и приказах в целях формирования позиции государства в спорной ситуации. Исследуя динамику количества налоговых споров, рассматриваемых арбитражными судами Российской Федерации, связанных с вопросами применения налогового законодательства, необходимо отметить высокий показатель ежегодно рассматриваемых дел данной категории — не менее 90 000 дел в год. Между тем решение описанной проблемы за счет формирования правоприменительной практики имеет высокие издержки реализации, а именно отвлечение трудовых ресурсов, значительные временные затраты, неоднозначность позиций разных ведомств. Данный фактор затрудняет четкое восприятие налогоплательщиками норм Налогового Кодекса Российской Федерации и делает этот процесс не только финансово трудоемким, но и длительным по времени. Другой проблемой, мешающей процессу повышения эффективности налогового контроля, является законодательное закрепление активного участия налоговых органов в процессе исчисления и уплаты налогов налогоплательщиками. Будучи органом финансового контроля, налоговый орган должен следить за соблюдением налогоплательщиками и налоговыми агентами норм налогового законодательства, не вмешиваясь при этом в процесс исчисления и уплаты налогов. Проще говоря, идеальная модель исчисления и уплаты налога состоит в том, что реализуется без какого-либо участия налоговых органов. Налоговые органы только надзирают за правильностью исчисления и уплаты налогов, не предпринимая каких-либо активных действий, кроме контрольных [5, с. 44]. Единственным исключением из той «идеальной модели» должно стать участие налоговых органов в исчислении и уплате некоторых налогов налогоплательщиками физическими лицами либо иностранными организациями, не имеющими постоянного представительства в России.

Другой проблемой государственного контроля налоговых правонарушений, ставшей, в том числе, причиной увеличения количества налоговых споров, рассматриваемых арбитражными судами, является проблема необходимости оценки добросовестности и разумности налогоплательщика, порождающая высокую долю субъективности в налоговом контроле. Можно предположить, что данная проблема является центральной в системе налогового контроля,

требующей обязательной регламентации законодательством. Предполагаем, что налоговые нормы должны быть максимально определенными, поскольку только в таком случае будет обеспечиваться их правильное понимание и применение как налогоплательщиками, так и органами государственной власти. При этом полагаем, что добросовестность налогоплательщика должна выражать общую концепцию развития налогового права. Другой проблемой в РФ является низкий уровень культуры уплаты налогов и сборов.

Необходимо отметить, что проблемам формирования партнерских взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов, воспитанию культуры уплаты налогов уделяется особое внимание во всех развитых странах, ею занимаются непосредственно налоговые органы, органы образования, средства массовой информации. В отличие от государства, налогоплательщики в современном обществе стремятся планировать, уменьшать уплату налогов законными и незаконными способами. В истории налогообложения мерой воспитания налогоплательщиков было общественное порицание и предание гласности имен неплательщиков налогов, которые опубликовывали в газете, применялось это в европейских странах. В современный период обязательным требованием для отдельных категорий налогоплательщиков является опубликование в печати финансовых отчетов. Крупные неплательщики, установленные судом, предаются гласности [6, с. 111].

В классических странах античного мира (Древний мир, Афины) прерогативой платить налоги и выполнять за свой счет различные повинности обладали лишь полноправные свободные граждане, получавшие тем самым доступ к руководящему положению в обществе. В большинстве развитых стран Европы и Америки и в современных условиях платить налоги почетно, это наряду с избирательным правом является привилегией граждан страны.

Существующая в условиях РФ реальность обусловлена различным отношением налогоплательщиков к закрепленным Конституцией Российской Федерации правами и обязанностями граждан Российской Федерации. Установленная статьей 57 Конституции Российской Федерации [4] обязанность каждого платить законно налоги и сборы не воспринимается в качестве источника для осуществления государством своих функций и задач, в том числе по реализации государственных социальных программ, обеспечению исполнения конституционных прав граждан на достойное жилье, бесплат-

ное образование, качественную медицину и т.д. Уплата налогов, чаще всего, воспринимается как отчуждение собственного имущества в пользу неопределенного субъекта. В связи с этим между налогоплательщиком и государством возникает конфронтация, основанная на конфликте интересов, негативно отражающаяся на уровне налоговых доходов бюджета. С другой стороны, проблема налоговых отношений отражается также и на работе налоговых органов при осуществлении ими мероприятий налогового контроля. Речь идет об определенных планах доначисления налогов и сборов, которые формируются перед каждой налоговой проверкой. Данное обстоятельство отрицательно сказывается на качестве контрольных мероприятий в области налогообложения.

Это выражается, во-первых, в искажении роли и назначения налоговых органов в системе налоговых отношений, а во-вторых, в ухудшении качества контрольных мероприятий. Таким образом, поскольку проблема налоговых отношений имеет глубокий внутриличностный уровень, ее решение растянуто во времени и во многом зависит от комплексного подхода в ее преодолении.

Рассматривая проблемы, которые могут возникнуть вследствие развития налоговых отношений, необходимо отметить следующее. Одним из ключевых направлений налоговой политики на 2016 год является стимулирование инновационной активности. В связи с этим налоговая политика в среднесрочной перспективе ориентирована на поддержку инноваций во всех отраслях экономики. При этом роль налоговой системы в данном процессе состоит как в создании условий для спроса на инновационную продукцию, так и в создании благоприятных условий для развития и расширения деятельности налогоплательщиков, направленной на внедрение в производственные процессы результатов научных исследований и опытно-конструкторских работ, приводящих к увеличению производительности труда. В планах Министерства финансов РФ по достижению запланированных целей, необходимо отметить, что реализация указанных задач планируется не путем введения налоговых льгот, а путем корректировки механизма налогообложения, настройки налоговой системы с учетом современных вызовов, а также потребностей инновационных предприятий. Фактически речь идет об уточнении налогообложения сделок с интеллектуальной собственностью и некоторыми видами имущества, упрощении процедур администрирования налогов, в том числе при экспорте, изменении подходов к налоговому администрированию

в целом. Очевидно, что в ближайшей перспективе будет необходима экстраполяция методов налогового контроля на инновационную сферу деятельности налогоплательщиков. При этом предполагаем, что в системе налогового контроля возникает новая для этого вида деятельности проблема необходимости проведения качественных контрольных мероприятий в сжатые сроки. Данное обстоятельство приведет к необходимости мобильного и эффективного осуществления контрольных мероприятий в минимальные сроки и с использованием максимально эффективных методов контрольной деятельности, что в настоящее время является для налоговых органов достаточно проблематичным.

Таким образом, на современном этапе развития системы налогового контроля необходимо отметить существование группы проблем, которые можно систематизировать на два уровня – внутренние и внешние. При этом в качестве внутренних проблем выступает проблема налоговых отношений, актуальная как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков. Внешние проблемы, в свою очередь, складываются из объективных обстоятельств, куда входят технико-юридические проблемы, наличие правовых коллизий в нормах налогового права и в нормах иных отраслей права; недостаточно четкая регламентация контрольных мероприятий, а также субъективных проблем. Последние включают в себя проблему необходимости использования личностных оценочных критериев при проведении контрольных мероприятий, что приводит к большой доле усмотрения государственных служащих контролирующих органов. Что касается возможных проблем, которые могут возникнуть в системе налогового контроля в связи с ориентиром российской экономики на поддержку инновационной активности, то необходимо отметить проблему сокращения сроков реализации контрольных мероприятий при условии качественного проведения последних.

Решение данных проблем является важным и необходимым этапом для достижения цели прозрачной и эффективной налоговой системы, обеспечивающей поступления налоговых доходов в бюджеты с максимальным соблюдением прав и интересов налогоплательщиков. Формирование мероприятий по преодолению изложенных выше проблем должно носить комплексный характер, учитывающий специфику российских условий и длительные промежутки времени до их реализации.

Итоги проведенного нами исследования проблем повышения эффективности налогового контроля на современном этапе РФ связаны с решением задач системного характера. Выделим основные из них: устранение правовых коллизий в нормах налогового права и в нормах иных отраслей права; экстраполяция методов налогового контроля на инновационную сферу деятельности налогоплательщиков; усиление межведомственного взаимодействия администраторов налогов с другими государственными органами; улучшение налоговой дисциплины и устранением лазеек для уклонения от уплаты налогов; воспитанием культуры уплаты налогов.

Список литературы

1. Алиев Б.Х., Мусаева Х.М., Сулейманов М.М. О налоговом регулировании доходов субъектов Федерации // Финансы. 2011. no. 1.
2. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2013.
3. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение. М.: ИНФРА-М, 2015. 256 с.
4. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 no. 6-ФКЗ, от 30.12.2008 no. 7-ФКЗ, от 05.02.2014 no. 2-ФКЗ, от 21.07.2014 no. 11-ФКЗ) [электронный ресурс]. КонсультантПлюс, 199–2016.
5. Мусаева Х.М. О проблемах и перспективах развития налогового федерализма в условиях модернизации экономики // Финансы и управление. 2013. no. 1.
6. Налоговые системы зарубежных стран: учебник / Б.Х. Алиев, Х.М. Мусаева. М.: Юнити-Дана, 2013.
7. Практическая налоговая энциклопедия. Налоговая оптимизация / под ред. А.В. Брызгалова. М.: Норма, 2013.
8. Шаталов С.Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы. М.: МЦФЭР, 2015.

References

1. Aliev B.H., Musaeva H.M., Sulejmanov M.M. O nalogovom regulirovanii dohodov sub#ektov Federacii // Finansy. 2011. no. 1.
2. Gracheva E.Yu. Problemy pravovogo regulirovanija gosudarstvennogo finansovogo kontrolja. M.: Jurisprudencija, 2013.
3. Evstigneev E.N. Nalogi i nalogooblozhenie. M.: INFRA-M, 2015. 256 p.
4. Konstitucija Rossijskoj Federacii (prinjata vsenarodnym golosovaniem 12.12.1993) (s uchetoм popravok, vnesennyh Zakonami RF o popravkah k Konstitucii RF ot 30.12.2008 no. 6-FKZ, ot 30.12.2008 no. 7-FKZ, ot 05.02.2014 no. 2-FKZ, ot 21.07.2014 no. 11-FKZ) [jelektronnyj resurs]. Konsultant-Pljus, 199–2016.
5. Musaeva H.M. O problemah i perspektivah razvitija nalogovogo federalizma v uslovijah modernizacii jekonomiki // Finansy i upravlenie. 2013. no. 1.
6. Nalogovye sistemy zarubezhnyh stran: uchebnik / B.H. Aliev, H.M. Musaeva. M.: Juniti-Dana, 2013.
7. Prakticheskaja nalogovaja jenciklopedija. Nalogovaja optimizacija / pod red. A.V. Bryzgalina. M.: Norma, 2013.
8. Shatalov S.D. Razvitie nalogovoj sistemy Rossii: problemy, puti reshenija i perspektivy. M.: MCFJeR, 2015.