

УДК 336.2

***ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТОВ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ
КАК ВАЖНЕЙШЕЙ ФУНКЦИИ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО
АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ***

Морозова Г. В.

к.э.н. доцент кафедры финансов и кредита ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва», Россия, г. Саранск

Дерина О. В.

к.э.н. доцент кафедры финансов и кредита ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва», Россия, г. Саранск

Аннотация

В статье дана оценка результатов проведения налогового контроля за соблюдением законодательства в области налогообложения физических лиц, рассмотрена динамика дополнительно начисленных платежей. Предложены мероприятия, направленные на повышение эффективности налогового контроля.

Ключевые слова: законодательство, налоговый контроль, доход, физическое лицо, налоговые проверки, администрирование.

***EVALUATION OF RESULTS OF TAX CONTROL AS AN IMPORTANT
FUNCTION IN THE SYSTEM OF TAX ADMINISTRATION, INCOME OF
INDIVIDUALS***

Morozova G. V.

*Ph.D, Associate Professor, Department of Finance and Credit
FGBOU «National Research Mordovia state University. NP Ogarev»
Saransk, Russia*

Derina O. V

Ph.D, Associate Professor, Department of Finance and Credit

Abstract: the article presents the assessment of the results of carrying out tax control over observance of legislation in the area of taxation of individuals, the dynamics of the additionally assessed payments. The measures aimed at improving the efficiency of tax control are proposed.

Key words: legislation, tax control, income, individual, tax audits, administration.

Модель налога на доходы физических лиц предопределяет особенности его администрирования, перечень инструментов, с помощью которых этот процесс можно сделать эффективным. В системе налогового администрирования центральное место занимает налоговый контроль.

Во многих зарубежных государствах политика в сфере налогового контроля сводится к проверке соблюдения налогоплательщиками налогового законодательства, определения налогоплательщиками своих обязательств, выявлению и расследованию случаев злоупотреблений. В связи с этим, на налоговые органы возложена обязанность оказывать информационное и иное содействие налогоплательщикам. Целью налогового контроля является обеспечение своевременного и полного поступления налогов с доходов физических лиц, повышение уровня ответственности сотрудников налоговых органов, осуществляющих контрольную деятельность и уровня налоговой дисциплины и грамотности плательщиков налогов и сборов[3].

Налоговый контроль за выполнением налогового законодательства, своевременностью и полнотой уплаты налогов с доходов физических лиц осуществляется путем проведения камеральных и выездных проверок. Анализируя действующие методы и результаты контрольной работы налоговых органов, необходимо отметить, что проверки осуществляют на основе тотального нецеленаправленного контроля, что предопределяет достаточно высокий уровень трудовых и материальных затрат налоговых органов. Динамика количества проведенных камеральных и выездных проверок по вопросам соблюдения законодательства в области

налогообложения доходов физических лиц по Республике Мордовия представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Динамика количества проведенных камеральных и выездных проверок по вопросам соблюдения законодательства в области налогообложения доходов физических лиц, ед.[2]

Наименование показателей	Годы	Количество проведенных выездных проверок		Количество проведенных камеральных проверок	
		Всего	из них, выявивших нарушения	Всего	из них, выявивших нарушения
Налог на доходы физических лиц, удерживаемый налоговыми агентами - организациями	2012	262	188	-	-
	2013	226	176	-	-
	2014	205	155	-	-
	2015	159	136	-	-
	2016	124	110	-	-
Налог на доходы физических лиц, исчисленный индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой	2012	96	79	3712	396
	2013	61	55	3659	704
	2014	53	43	1741	365
	2015	35	28	1500	354
	2016	23	18	1821	418
Налог на доходы физических лиц, исчисленный физическими лицами (не являющимися индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой)	2012	7	6	18460	1409
	2013	4	4	19571	2412
	2014	6	6	14057	3917
	2015	2	2	15557	3731
	2016	5	4	12754	2728
Налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	2012	100	60	10352	621
	2013	71	34	10547	760
	2014	74	51	10040	645
	2015	43	24	10687	640
	2016	43	16	12088	813
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	2012	95	30	52486	2770
	2013	92	24	50551	2302
	2014	74	17	49127	2473
	2015	49	8	45340	2240
	2016	24	3	43433	2344
Единый сельскохозяйственный налог	2012	35	20	4780	248
	2013	35	18	1249	113
	2014	23	11	765	80
	2015	30	15	825	85
	2016	22	13	792	96

Данные таблицы 1 наглядно демонстрируют, что по налогу на доходы физических лиц, исчисленному индивидуальными предпринимателями и

другими лицами, занимающимися частной практикой с 2012 по 2015 год количество камеральных проверок уменьшилось на 2215 ед., а в 2016 году данный показатель увеличился на 321 ед. составив 1821 проверку. По данной категории физических лиц наибольшее количество нарушений было выявлено в 2013 году, которое составило 704 ед.

По налогу на доходы физических лиц, исчисленному физическими лицами (не являющимися индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой) наибольшее количество проведенных проверок относится к 2013 году, их количество составило 19571 ед. В период с 2014 по 2016 год значение данного показателя имеет тенденцию к снижению, составив в 2016 году 12754 ед. По налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения с 2012 по 2015 гг. наблюдается незначительное изменение в количестве проведенных камеральных проверок. С 2016 года их количества увеличилось в 1,17 раз или на 1736 ед. Самое большое количество выявленных нарушений приходится на 2016 год, темп роста за исследуемый период составил 130,9%.

По единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности за анализируемый период количество проведенных камеральных проверок снизилось на 9053 ед., количество выявленных нарушений имеет тенденцию к снижению на 426 ед. По единому сельскохозяйственному налогу количество проведенных проверок снизилось в 6 раз, количество выявленных нарушений снизилось в 2,6 раз.

Следующей формой налогового контроля являются выездные налоговые проверки. В качестве отбора объектов для проведения выездных проверок, предусмотрен механизм, который основывается на изучении находящейся в налоговых органах информации из внешних источников, которые способствуют определению налогоплательщиков подпадающих в зону риска налоговых правонарушений. Данный подход позволяет спланировать налоговые проверки, исключив граждан, которые добровольно и в полном

объёме исполняют налоговые обязательства, тем самым уменьшить число налоговых проверок, в которых возможно нет ошибок.

Наибольшее количество выездных налоговых проверок было проведено в отношении налога на доходы физических лиц, удерживаемого налоговыми агентами - организациями. По данным таблицы видно, что количество проведенных проверок сократилось в 2 раза с 262 ед. в 2012 году до 124 ед. в 2016 году.

Среди специальных налоговых режимов наибольшее количество проверок проведено в отношении налога, взимаемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения. Аналогично УСН по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, наблюдается снижение количества проведенных проверок, которое снизилось с 95 единиц в 2012 году до 24 единиц в 2016 году. Количество выявленных правонарушений уменьшилось в 10 раз. По единому сельскохозяйственному налогу также наблюдается снижение количества проведенных выездных налоговых проверок. Данное снижение за исследуемый период незначительное и составило 13 единиц. Динамика выявленных нарушений демонстрирует тенденцию снижения на 7 ед.

Необходимо отметить, что налоговые органы Республики Мордовия недостаточно используют информационные ресурсы при проведении углубленных камеральных проверок с целью отбора налогоплательщиков для выездных проверок. Выездные проверки назначаются на основе имеющейся информации, которой зачастую бывает недостаточно. Немаловажной причиной является отсутствие эффективного механизма получения и обмена информацией от органов, содействующих налоговому контролю.

В ходе проведения проверок выявляются нарушения: налогоплательщики несвоевременно или совсем не предоставляют налоговые декларации; предоставление не полной информации, или не предоставление ее для проведения налогового контроля; налогоплательщик не своевременно или не в полном объеме уплачивает суммы налога; наблюдаются нарушения в

ведении учета доходов и расходов; ошибки в расчете налогооблагаемой базы.

По выявленным нарушениям налоговые органы проводят доначисления. Динамика дополнительно начисленных платежей по результатам проведенных проверок представлена в таблице 2.

Таблица 2 – Динамика дополнительно начисленных платежей по результатам проверок, тыс.р.[2]

Наименование показателей	Годы	Дополнительно начислено платежей по результатам проверок						
		Всего	по выездным налоговым проверкам			по камеральным налоговым проверкам		
			налоги	пени	штрафные санкции	налоги	пени	штрафные санкции
Налог на доходы физических лиц, удерживаемый налоговыми агентами - организациями	2012	124156	96585	16586	7758	-	-	-
	2013	173708	130898	25317	12648	-	-	-
	2014	182637	130874	26084	18730	-	-	-
	2015	181947	133018	26142	16886	-	-	-
	2016	256668	180470	30003	12183	-	-	-
Налог на доходы физических лиц, исчисленный индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой	2012	23130	17817	1421	2317	298	2	4841
	2013	14450	8364	1255	1239	866	38	826
	2014	13377	8519	1944	1171	0	0	290
	2015	12572	7747	1371	1198	11	1	274
	2016	8825	4748	601	650	155	22	331
Налог на доходы физических лиц, исчисленный физическими лицами (не являющимися индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой)	2012	7917	1635	334	79	1807	60	1636
	2013	9047	525	68	48	2760	197	2187
	2014	7080	449	95	20	2110	17	2800
	2015	41899	144	14	23	1920	37	2450
	2016	61263	1140	358	18	1066	34	2106
Налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	2012	35567	15237	1415	739	7814	178	809
	2013	36727	10557	1085	761	11196	313	1572
	2014	42640	17386	2679	1604	6382	426	2369
	2015	26811	3669	520	196	3089	319	1443
	2016	44789	5300	1122	313	7395	978	2490

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	2012	8824	1305	213	168	1518	32	2915
	2013	8516	1123	222	242	1915	70	2231
	2014	12645	3625	838	261	2184	86	2365
	2015	8974	849	143	180	1932	72	2090
	2016	24216	10055	4218	7	1649	88	1979
Единый сельскохозяйственный налог	2012	8658	4894	932	680	1174	18	313
	2013	5976	3854	951	340	164	0	157
	2014	3683	2469	501	180	0	0	75
	2015	5785	4436	740	156	0	0	84
	2016	3389	1928	410	105	59	3	87

По данным таблицы, по налогу на доходы физических лиц, удерживаемому налоговыми агентами – организациями по результатам выездных налоговых проверок наблюдается темп роста, который в 2016г. по отношению к 2012г. составил 206%. Наибольшую сумму по доначислениям составили суммы по налогам, темп роста составил 187%, по пеням – 181%, по штрафным санкциям – 157%.

По налогу на доходы физических лиц, исчисленному индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой наблюдается тенденция снижения доначисленных сумм. Так, в 2016 году показатель доначисленных сумм составил 8825 тыс. р., что в 2,6 раза меньше чем в 2012 году. Так же происходит снижение доначисленных сумм по налогам в 2,3 разам, пеням – 2,3 раза, и штрафным санкциям в 3,6 раз. По камеральным проверкам наибольшая сумма по доначислениям была в 2013 году, которая составила 866 тыс.р., по пеням – 38 тыс. р. а вот по штрафным санкциям наибольшее значение по дополнительно начисленным суммам наблюдается в 2012 году, составив 4841 тыс.р.

По налогу на доходы физических лиц, исчисленному физическими лицами (не являющимися индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой) по выездным проверкам наблюдается увеличение дополнительно начисленных сумм. Темп роста в 2016 г. по отношению к 2012 г. составил 773%. По выездным проверкам показатели доначисленных сумм платежей имели тенденцию снижения. Так по налогам снижение произошло в 1,4 раза, по штрафным санкциям в 4,4 раза. По камеральным проверкам в 2016 г. наблюдается снижение доначислений по

налогам в 1,7 раз, по пеням в 1,7 раз, а по штрафным санкциям увеличение в 1,3 раза.

По специальным налоговым режимам по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, темп роста составил 125%. Большая сумма доначислений приходится на выездные налоговые проверки. Наибольшие суммы доначислений приходятся на налоги, сумма которых в 2016 году составила 5300 тыс.р., что меньше чем в 2012 году на 9937 тыс.р., на пени приходится 1122 тыс. р., что на 293 тыс.р. меньше чем в 2012 году, и по штрафным санкциям сумма доначислений составила 313 тыс.р., что на 426 тыс.р. меньше аналогичного периода 2012 года.

По камеральным проверкам наблюдается неоднозначная тенденция по налогам, поскольку самый высокий показатель наблюдался в 2013 году, который составил 11196 тыс.р., с 2014 по 2015 год данный показатель имел низкие значения и в 2016 году мы наблюдаем увеличение, которое по отношению к 2015 году составило 4306 тыс.р. Темп роста наблюдается по штрафным санкциям, который составил в 3,07 раз.

По единому налогу на вмененный доход в целом наблюдается темп роста, который составил 274%. Наибольшие суммы по выездным проверкам по доначисленным платежам относятся к налогам и пеням, а по камеральным проверкам к штрафным санкциям.

По единому сельскохозяйственному налогу за исследуемый период по дополнительно начисленным платежам наблюдается снижение в 2.5 раз., в частности как по выездным так и по камеральным проверкам.

Начисление и сбор налогов основаны на данных налоговых деклараций, которые налогоплательщики представляют в налоговые органы. В дополнение к информации, которую налогоплательщик представляет в своей налоговой декларации, налоговые органы собирают информацию по тем налогоплательщикам, которые требуют особого внимания. Динамика количества налогоплательщиков, представивших налоговые декларации представлена в таблице 3.

Таблица 3 – Динамика количества сведений по данным декларирования[2]

Наименование показателя	Годы	Данные декларирования					
		Всего	Индивидуальные предприниматели	Главы крестьянских (фермерских) хозяйств	Нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой	Адвокаты	Иные физические лица
Количество налогоплательщиков, представивших декларации формы 3-НДФЛ о доходах (чел.)	2012	33 356	2 146	63	45	37	31 065
	2013	28 767	1 766	63	37	33	26 868
	2014	33 176	1 531	1 032	43	41	30 529
	2015	32 339	1 600	46	41	38	30 598
	2016	34 664	1 638	35	45	44	32 875
Количество налогоплательщиков в заявивших стандартные налоговые вычеты в представленных актуальных декларациях(ед.)	2012	11 020	114	7	23	10	10 866
	2013	11 329	87	5	17	8	11 212
	2014	12 754	76	445	13	8	12 212
	2015	12 906	75	7	17	9	12797
	2016	13 419	76	1	16	10	13311
Количество налогоплательщиков в заявивших социальные налоговые вычеты в представленных актуальных декларациях (ед.)	2012	4 005	26	1	12	2	3 964
	2013	3 694	10	0	8	4	3 672
	2014	4 443	17	102	9	3	4 312
	2015	4 990	21	3	6	3	4956
	2016	5 516	20	1	15	3	5475
Количество налогоплательщиков в заявивших имущественные налоговые вычеты (ед.)	2012	27101	230	7	8	10	26846
	2013	23372	151	9	5	5	23202
	2014	27452	143	938	4	4	26363
	2015	25817	147	6	7	9	25643
	2016	27256	166	4	1	0	27183
Количество налогоплательщиков в заявивших профессиональные налоговые вычеты (ед.)	2012	642	517	32	43	28	22
	2013	510	411	32	33	18	16
	2014	494	387	30	39	23	15
	2015	480	367	28	38	26	11
	2016	488	367	14	40	32	15

В настоящее время по налогу на доходы физических лиц предусмотрены стандартные, социальные, имущественные и профессиональные вычеты.

Существенное влияние на динамику показателей их предоставления оказывают постоянные изменения налогового законодательства. С момента вступления в силу гл. 23 НК РФ нормы, регламентирующие, размеры налоговых вычетов и порядок их предоставления, неоднократно подвергались

изменениям. Однако эти изменения не в полной мере соответствуют социально-экономическим процессам, происходящим в России. На сегодняшний день существует ряд нерешенных проблем относительно налога на доходы физических лиц, в частности проблемы налогового администрирования НДФЛ[1].

Анализируя данные, представленные в таблице можно отметить, что наибольшее количество налогоплательщиков, представивших декларации формы 3-НДФЛ о доходах наблюдается в 2016 году, которое составило 34664 чел., что больше чем в 2012 году на 1308 чел. Из них большую долю занимает категория налогоплательщиков иные физические лица, составив 32875 чел. (95%), индивидуальные предприниматели – 4,7%, главы крестьянских (фермерских) хозяйств – 0,1%, нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой-0,1%, адвокаты- 0,1%.

Наибольшим спросом среди налогоплательщиков, подавших декларации были имущественные вычеты. Количество налогоплательщиков заявивших вычеты в представленных актуальных декларациях в 2016 году составило 27256 чел., что на 155 человек больше чем в 2012 году. Самыми востребованными имущественные вычеты являются у категории иные физические лица и индивидуальные предприниматели. Следующими по востребованности являются стандартные и социальные вычеты, по которым также наблюдаются темпы роста. Динамика сумм, заявленная по данным декларирования представлена в таблице 4

Таблица 4 – Динамика сумм, заявленная по данным декларирования [2]

Наименование показателя	Годы	Данные декларирования					
		Всего	Индивидуальные предприниматели	Главы крестьянских (фермерских) хозяйств	Нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой	Адвокаты	Иные физические лица
Общая сумма дохода, заявленная налогоплательщиками в представленных актуальных декларациях (тыс.р.)	2012	16707538	7141965	119713	82889	10482	9352489
	2013	14589478	5644648	85801	68666	6102	8784261
	2014	35057843	5261078	499588	90362	10980	29195835
	2015	16095602	5064199	365746	117526	13646	10524049
	2016	18991643	7071303	190174	141508	15810	11554950

Общая сумма заявленных стандартных налоговых вычетов в актуальных декларациях (тыс.р.)	2012	226102	2173	166	114	185	223464
	2013	229896	1754	131	132	140	227739
	2014	261271	1629	8648	119	177	250698
	2015	267276	1735	144	94	214	265102
	2016	308763	1790	11	108	181	306562
Общая сумма заявленных социальных налоговых вычетов в актуальных декларациях налогоплательщиков (тыс.р.)	2012	120519	850	43	460	14	119152
	2013	121511	373	0	261	23	120854
	2014	155909	634	3338	332	23	151582
	2015	183728	1029	159	481	66	181946
	2016	214855	1041	186	474	63	213063
Общая сумма заявленных имущественных налоговых вычетов (тыс.р.)	2012	6864916	56928	2929	4091	3373	7697595
	2013	6315672	77416	1127	2293	663	6234173
	2014	7877972	85162	264267	2750	3617	7522176
	2015	7161333	60505	2711	3160	3276	7089237
	2016	7817131	64963	4668	18606	4166	7731765
Общая сумма заявленных профессиональных налоговых вычетов (тыс.р.)	2012	7001068	6802093	169615	23955	2498	2907
	2013	5438801	5308955	100558	23973	1700	3615
	2014	5166844	4931041	201523	27205	2090	4985
	2015	5200247	4815800	339870	34861	3310	5111
	2016	7089054	6845957	185101	39845	3566	10282

Общая сумма дохода, заявленная налогоплательщиками в представленных актуальных декларациях за анализируемый период увеличилась в 1.14 раз, составив в 2016 году 18991643 тыс. р. Наибольшие суммы были заявлены в декларациях по имущественным и профессиональным вычетам. По имущественным вычетам наибольшая сумма заявлена у категории иные физические лица, составив в 2016 году 7731765 тыс. р., что в 36,3 раза больше чем в 2012 году. А по профессиональным налоговым вычетам наибольшая сумма заявлена у индивидуальных предпринимателей, которая оставила в 2016 году 6845957 тыс.р., что в 1,01 раз больше аналогичного периода 2012 года.

Таким образом, проведенное исследование позволило сделать вывод о то, что по налогам с доходов физических лиц зачастую возникают недоимки в силу временных экономических трудностей, когда налогоплательщик намерен в полном объеме исполнить свои обязательства, но отсутствие финансовых ресурсов не позволяет это сделать в установленный срок. Так же

причинами неуплаты является низкое качество бухгалтерского и налогового учета или низкая квалификация бухгалтера. Важной причиной, которую нельзя обойти вниманием это неуплата налогов по причине незнания или непонимания налогового законодательства, противоречия в разъяснениях отдельных норм налогового законодательства; частые изменения, вносимые в налоговое законодательство. Данные факторы на практике провоцируют возникновение спорных ситуаций между налогоплательщиками и налоговыми органами, что приводит к неисполнению или ненадлежащему исполнению налогоплательщиками своих обязательств. Недостаток информации о правилах и сроках постановки на учет в качестве налогоплательщика, порядке заполнения и сроков предоставления налоговой декларации, учете доходов, расходов и объектов налогообложения, правилах применения вычетов и льгот приводит к искажению налоговой отчетности. Это в свою очередь, является причиной занижения сумм налогов подлежащих уплате в бюджет.

В целях повышения эффективности налогового контроля целесообразно осуществлять следующие мероприятия:

- совершенствовать деятельность контролирующих органов в направлении улучшения аналитической составляющей их работы;
- развивать информационно-техническое обеспечение как основного фактора эффективной системы налогового контроля и др.

Библиографический список

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ [Электронный ресурс]: (с изм. и доп.). – Доступ из справ. - правовой системы«Консультант-Плюс»

2. Сайт Федеральной налоговой службы [режим доступа]
<https://www.nalog.ru>

3. Морозова Г.В. Развитие системы налогообложения доходов физических лиц / диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук/Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева, Саранск,2009