

УДК 336.225.673(470)  
ББК 65.261.41-28(2Рос)

**А. В. Пирогова**

кандидат экономических наук, доцент,

Байкальский государственный университет экономики и права

## НАЛОГОВО-ПРОВЕРОЧНЫЕ ДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ: ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ\*

Результативность деятельности налоговых органов в рамках системы налогового администрирования является чрезвычайно значимой. Кроме того, налоговые органы осуществляют ряд контрольных функций, а также являются уполномоченным федеральным органом, осуществляющим государственную регистрацию юридических и физических лиц. В совокупности эффективное и результативное осуществление данных функций способствует более полной реализации поставленных перед налоговыми органами задач. В теоретическом аспекте для обозначения функциональных направленностей деятельности налоговых органов применяются различные термины: «налоговый контроль», «налогово-проверочные действия налоговых органов». В исследовании раскрывается сущность понятия «налогово-проверочные действия налоговых органов», рассматриваются в теоретическом аспекте различные методики оценки результативности и эффективности контрольной деятельности налоговых органов, проводится оценка результативности камеральных и выездных налоговых проверок, проведенных ФНС РФ в целом по стране. Показана результативность деятельности Федеральной службы судебных приставов России по взысканию налоговых платежей: по постановлениям налоговых органов, а также по судебным актам, находящимся на исполнении в 2010–2012 гг. Осуществленная автором оценка результативности налогово-проверочных действий будет способствовать дальнейшему совершенствованию деятельности государственных органов.

**Ключевые слова:** налог; налоговый контроль; налогово-проверочный действия налоговых органов; камеральные налоговые проверки; выездные налоговые проверки; результативность налогового контроля.

**A. V. Pirogova**

*PhD in Economics, Associate Professor,*

*Baikal State University of Economics and Law*

## TAX INSPECTION BY TAX AUTHORITIES: EFFICIENCY ASSESSMENT\*\*

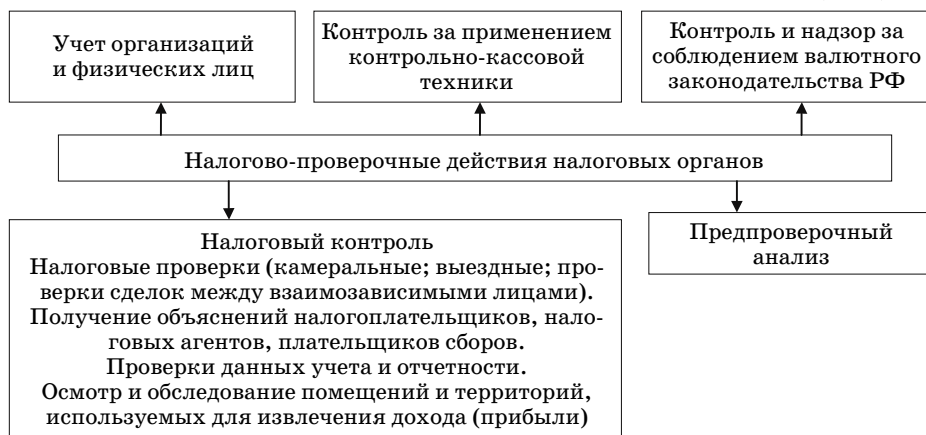
Efficiency of tax authorities' activity in the frames of tax administration system is significant. Besides, tax authorities perform a number of control functions and are an authorized federal executive body responsible for state registration of legal entities and individuals. Overall, efficient and productive performance of these functions adds to better results expected from tax authorities. In the theory the various functions of tax authorities are named by such terms as 'tax control' and 'tax inspection by tax authorities'. The article discloses the essence of tax inspection by tax authorities, studies theoretical aspects of various methods of efficiency and performance assessment of tax authorities' activities, and assesses efficiency of cameral and field tax inspections by the Federal Tax Service of the Russian Federation throughout the country. It also demonstrates the efficiency of tax payments levy by the Federal Bailiff Service initiated by tax authorities, as well as by court acts enacted in 2010–2012. The author's assessment of tax inspection efficiency will help to improve state authorities' activity.

**Keywords:** tax; tax control; tax inspection by tax authorities; cameral tax inspection; field tax inspection; efficiency of tax control.

\* Работа выполнена при финансовой поддержке ФБ-80 «Уклонение от уплаты налогов в сфере индивидуального предпринимательства как экономический и социокультурный феномен: методы оценки и снижения» (соглашение № 14.B37.21.0703; номер регистрации в ФГНУ ЦИТиС 01201276875).

\*\* The study was supported by The Ministry of education and science of Russian Federation, project 14.B37.21.0703 «Tax evasion in the field of individual entrepreneurship as an economic and socio-cultural phenomenon: methods of assessment and reduction».

В современной литературе можно встретить термин «налогово-проверочные действия налоговых органов». Однако в научной литературе и в налоговом законодательстве отсутствует определение данного термина. По нашему мнению, к налогово-проверочным действиям налоговых органов относится реализация обязанностей и полномочий налоговых органов при осуществлении: налогового контроля; предпроверочного анализа; учета организаций и физических лиц; контроля за применением контрольно-кассовой техники; контроля и надзора за соблюдением валютного законодательства (рис.).



*Налогово-проверочные действия налоговых органов*

Таким образом, понятие налогово-проверочных действий налоговых органов шире понятия «налоговый контроль». Значимость отдельных элементов налогово-проверочных действий связана с тем, что с их помощью возможно более полно реализовать функции налоговых органов. Так, при помощи механизма налогового контроля налоговые органы проверяют соблюдение налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, в частности, по уплате налогов, выявляют допущенные правонарушения, выставляют требования по уплате налогов, пеней и штрафных санкций. Анализ определений понятия «налоговый контроль» в научной литературе позволяет сделать вывод о существовании как широкого, так и узкого его понимания. Мы присоединяемся к определению, данному А. В. Деминим, в котором налоговый контроль (в широком смысле) понимается как контроль государства за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений на всех этапах налогового процесса — от установления налогов и сборов вплоть до прекращения налоговой обязанности [1]. При этом рассмотрение налоговых законопроектов, подготовленных органами исполнительной власти, могут быть отнесены к предварительному налоговому контролю. Под налоговым контролем в узком смысле указанный автор понимает только проведение налоговых проверок уполномоченными органами.

Одной из форм налогово-проверочных действий является контроль за применением контрольно-кассовой техники (ККТ), при осуществлении которого налоговые органы проверяют полноту учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей; документы, связанные с применением ККТ, выданные кассовые чеки; налагают штрафы в случае обнаружения правонарушений. Кроме того, налоговые органы проверяют ведение и хранение документации, связанной с приобретением и регистрацией, вводом в эксплуатацию и применением ККТ, а также уделяют внимание предупреждению и недопущению правонарушений, связанных с практическим применением ККТ при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт.

В соответствии со ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц. Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения организации, нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащих им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным обстоятельствам, предусмотренных НК РФ.

Возможность проведения учета налогоплательщиков возможна в инициативном и заявительном порядке. Инициативная процедура постановки на учет означает, что налоговый орган на основе сведений о налогоплательщике самостоятельно принимает меры по постановке на учет налогоплательщиков в налоговых органах. Инициативная постановка может быть проведена до подачи заявления налогоплательщиком.

Заявительная процедура предусматривает постановку на учет только после направления налогоплательщиком в адрес налогового органа соответствующего письменного заявления. Ранее заявительная процедура была предусмотрена для всех категорий налогоплательщиков за исключением физических лиц. В настоящее время заявительная процедура сохранена в НК РФ только для обособленного подразделения организации.

Большое значение в налогово-проверочных действиях налоговых органов отводится результативному предпроверочному анализу. Согласно Приказу ФНС России «Об утверждении концепции системы планирования выездных налоговых проверок» от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, утвердившему концепцию системы планирования выездных налоговых проверок, проводится открытый процесс отбора налогоплательщиков для проведения проверок на основе ряда установленных критериев.

Одним из направлений налогово-проверочных действий налоговых органов является контроль и надзор за соблюдением валютного законодательства. Налоговые органы наделены статусом агентов валютного контроля. К компетенции налоговых органов отнесен контроль и надзор за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами.

Основным видом налогово-проверочных действий налоговых органов является налоговый контроль, от результативности и эффективности которого зависит наполняемость бюджета. Обобщенно показатели оценки эффективности налогового контроля могут быть представлены следующим образом (табл. 1).

Таким образом, в процессе осуществления анализа налоговых платежей рассчитываются как количественные, так и качественные показатели.

К сожалению, статистические данные налоговых органов, имеющих в открытом доступе, не позволяют рассчитать все перечисленные показатели. Вместе с тем, возможно определить некоторые показатели результативности камеральных и выездных налоговых проверок.

Изменение результативности камеральных налоговых проверок, проведенных ФНС, по Российской Федерации за период 2011–2012 гг. представлено в табл. 2. Анализ данных показал снижение количества проведенных камеральных проверок в 2012 г. по сравнению с 2011 г. на 4,1 % до уровня 34 918 358 проверок в год. Следует заметить, что результативность камеральных проверок ФНС РФ невысокая, при этом наблюдалось ее снижение на 0,42 % с 5,8 % в 2011 г. до 5,38 % в 2012 г. Это связано с опережающими темпами снижения числа камеральных проверок, выявивших нарушения, по сравнению со снижением количества проведенных камеральных проверок, а также сокращением перечня документов, которые налоговые органы могут требовать от налогоплательщиков при проведении камеральных проверок.

Таблица 1

**Система показателей результативности  
и эффективности налогового контроля**

Показатель	Характеристика показателя
Показатель нагрузки, <i>Н</i>	Количество налогоплательщиков, стоящих на учете / Численность специалистов налогового органа по основной деятельности
Показатель охвата налогоплательщиков проверками, <i>К0</i>	Количество налогоплательщиков, которые проверялись в отчетном периоде / Количество налогоплательщиков, стоящих на учете
Количество проверок на одного специалиста, <i>КПС</i>	Количество проведенных проверок / Численность специалистов налогового органа по основной деятельности
Коэффициент результативности проверок, <i>Кр</i>	Количество проверок, в которых выявлены нарушения / Количество проверок
Показатель результативности проверок на одного специалиста, <i>КРС</i>	Количество проверок, в которых выявлены нарушения / Численность специалистов основной деятельности
Коэффициент взыскиваемости, <i>Кв</i>	Сумма взысканий из суммы доначислений / Сумма доначислений в результате проверки
Удельный вес доначисленных сумм в общей сумме поступлений, <i>Куд</i>	Сумма дополнительных начислений / Сумма всех поступивших платежей
Показатель общей эффективности, <i>Кэф</i>	Сумма взысканий из дополнительных начислений на одного специалиста / Сумма затрат на одного специалиста
Коэффициент арбитражности, <i>Кар</i>	Сумма недоимки, пени, установленных в арбитражном суде / Сумма недоимки, пени, предъявленная налоговыми органами по актам
Коэффициент качества, <i>Кп</i>	Количество проверок, по результатам которых суд вынес решения в пользу налогоплательщиков / Общее количество налоговых проверок

Источник: [2].

Таблица 2

**Изменение результативности камеральных налоговых проверок,  
проведенных ФНС, в целом по РФ в 2011–2012 гг.**

Показатель	2011	2012	2012 к 2011
Количество проведенных камеральных проверок	36 361 646	34 918 358	–1 443 288
Из них выявивших нарушения	2 104 142	1 878 975	–225 167
Дополнительно начислено налоговых платежей по результатам камеральных проверок, тыс. р.	53 730 342	57 927 665	+4 197 323
В том числе налогов	44 943 756	49 528 108	+4 584 352
Дополнительно начислено платежей по результатам камеральных и выездных проверок, всего, тыс. р.	341 677 133	369 592 925	+27 915 792
Доля результативных камеральных проверок, в общем объеме проведенных камеральных проверок (2/1), %	5,80	5,38	–0,42
Удельный вес дополнительно начисленных налогов, пеней, штрафов по результатам камеральных проверок в сумме общих доначислений по итогам контрольной работы (3/5), %	15,7	15,7	–
Доначислено налоговых платежей в расчете на одну проведенную камеральную проверку (3/1), тыс. р.	1,48	1,66	+0,18
Удельный вес дополнительно начисленных по результатам камеральных проверок налогов в общей сумме дополнительно начисленных платежей по камеральным проверкам (4/3), %	83,65	85,50	+1,85
Удельный вес дополнительно начисленных пеней и налоговых санкций по камеральным проверкам в общей сумме дополнительно начисленных платежей ((3–4)/3), %	16,35	14,5	–1,85

Составлено по данным ФНС РФ, представленных в отчете 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» по состоянию на 1 января 2012 г. и 2013 г.: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

Вместе с тем, на камеральные проверки в 2011–2012 гг. приходилось лишь 15,7 % всех доначисленных по итогам контрольной деятельности налоговых органов налогов, пеней, штрафов. Показатель доначисления налоговых платежей в расчете на одну проведенную камеральную проверку показывает положительную динамику и составляет 1,66 тыс. р. на одну проверку. При этом 85,5 % доначисленных налоговых платежей приходилось на налоги.

Анализ данных о результативности выездных налоговых проверок, проведенных налоговыми органами РФ в 2011–2012 гг. (табл. 3) показывает положительную динамику увеличения с 98,86 до 99,06 %, что обусловлено, главным образом, качественно проведенным предпроверочным анализом деятельности организаций, поскольку именно на эту категорию налогоплательщиков приходится 99 % всех выездных проверок. При общем снижении количества выездных проверок в 2012 г. по сравнению с 2011 г. на 11 421 и почти аналогичном снижении количества проверок, выявивших нарушения, сумма доначислений в расчете на одну результативную проверку возросла на 1418,5 тыс. р. до уровня 6670,9 тыс. р. Примечательно, что доля дополнительно начисленных налогов в ходе проведения выездных налоговых проверок несколько ниже, чем при камеральных, и составляет по итогам 2012 г. 76,01 %.

Таблица 3

**Изменение результативности выездных налоговых проверок, проведенных ФНС, в целом по РФ за период 2011–2012 гг.**

Показатель	2011	2012	2012 к 2011
Количество проведенных выездных налоговых проверок	67 353	55 932	–11 421
Из них выявивших нарушения	66 582	55 411	–11 171
Доначислено платежей по результатам выездных проверок, всего, тыс. р.	287 946 791	311 665 260	+23 718 469
В том числе налогов	214 927 383	236 899 508	+21 972 125
Дополнительно начислено платежей по результатам камеральных и выездных проверок, всего, тыс. р.	341 677 133	369 592 925	+27 915 792
Дополнительно начислено платежей по результатам выездных проверок организаций, тыс. р.	271 302 942	300 736 877	+29 433 935
Количество проверенных организаций, всего	51 653	45 082	–6 571
Из них количество организаций, по которым выявлены нарушения	51 081	44 663	–6 418
Доля результативных выездных проверок в общем объеме проведенных выездных проверок (2/1), %	98,86	99,06	+0,2
Сумма доначислений в расчете на одну результативную выездную проверку (3/2), тыс. р.	4 324,7	5 624,6	+1 300,1
Удельный вес дополнительно начисленных налогов, пеней, штрафов по результатам выездных проверок в сумме общих доначислений по итогам контрольной работы (3/5), %	84,27	84,32	+0,05
Доля организаций, по которым выявлены нарушения, в общем количестве проверенных организаций (8/7), %	98,89	99,07	+0,18
Сумма дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок в расчете на одну проверенную организацию (6/7), тыс. р.	5 252,4	6 670,9	+1 418,5
Удельный вес дополнительно начисленных по результатам выездных проверок налогов в общей сумме дополнительно начисленных платежей по выездным проверкам (4/3), %	74,64	76,01	+1,37
Удельный вес дополнительно начисленных пеней и налоговых санкций по выездным проверкам в общей сумме дополнительно начисленных платежей ((3–4)/3), %	25,36	23,99	–1,37

Составлено по данным ФНС РФ, представленных в отчете 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» по состоянию на 1 января 2012 г. и 2013 г.: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

Анализ результативности проверок применения контрольно-кассовой техники, проведенных налоговыми органами РФ в 2010–2012 гг. показал, что доля результативных проверок имела общую тенденцию к росту и составила по итогам 2012 г. 54,7 % (табл. 4). Эти данные наглядно показывают тот факт, что более половины налогоплательщиков допускают различные нарушения при применении ККТ.

Таблица 4

**Анализ результативности проверок применения контрольно-кассовой техники, проведенных налоговыми органами РФ за период 2010–2012 гг.**

Показатель	2010	2011	2012	2012 к 2010
Количество проведенных проверок	271 795	278 809	228 790	–43 005
из них выявивших нарушения	135 314	152 019	125 240	–10 074
Предъявлено штрафных санкций, тыс. р.	530 442	584 869	604 995	+74 553
Доля результативных проверок в общем объеме проведенных проверок применения ККТ (2/1), %	49,8	54,5	54,7	+4,9
Сумма штрафных санкций в расчете на одну результативную проверку (3/2), тыс. р.	3,9	3,8	4,8	+0,9

Составлено по данным ФНС РФ, представленным в отчете 1-ККТ «Сведения о результатах контрольной работы налоговых органов по применению контрольно-кассовой техники и использованию специальных банковских счетов» за 2010–2012 гг.: [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru).

Выявляемые налоговыми органами правонарушения сопровождаются действиями по взысканию налоговой задолженности, в том числе с помощью Федеральной службы судебных приставов России (ФССП России). Как показывают статистические данные, представленные в табл. 5, результативность деятельности ФССП России по взысканию налоговых платежей по постановлениям налоговых органов составляет незначительную величину, которая при этом имеет тенденцию к снижению с 15,5 % в 2010 г. до 13,7 % по итогам 2012 г.

Таблица 5

**Результативность деятельности Федеральной службы судебных приставов России по взысканию налоговых платежей по постановлениям налоговых органов, находящимся на исполнении в 2010–2012 гг., тыс. р.**

Показатель	2010	2011	2012
Общая сумма налоговой задолженности по постановлениям налоговых органов, находящимся на исполнении в отчетном периоде	497 174 679	486 141 221	427 564 156
Общая сумма налоговых платежей, перечисленная в бюджет в результате деятельности судебных приставов-исполнителей	76 889 877	63 347 382	58 747 209
Доля налоговых платежей, перечисленных в бюджет в результате деятельности судебных приставов-исполнителей, в общей сумме постановлений налоговых органов, находящихся на исполнении в отчетном периоде (2/1), %	15,5	13,0	13,7

Составлено по данным ФССП России, форма № 1-2 «Результаты деятельности территориальных органов ФССП России по принудительному взысканию задолженности по налогам и сборам, таможенным платежам»: [www.fssprus.ru/statistics/](http://www.fssprus.ru/statistics/).

Более оптимистично выглядит результативность деятельности ФССП России по взысканию налоговых платежей по судебным актам, находящимся на исполнении в 2010–2012 гг. (табл. 6). Она выше, чем по постановлениям налоговых органов — 23,2 % в 2010 г. При этом наблюдается тенденция некоторого роста данного показателя до уровня 25,2 % по итогам 2012 г.

Таблица 6

**Результативность деятельности Федеральной службы судебных приставов России по взысканию налоговых платежей по судебным актам, находящимся на исполнении в 2010–2012 гг., тыс. р.**

Показатель	2010	2011	2012
Задолженность по налоговым платежам по судебным актам, находящимся на исполнении в отчетном периоде	24 769 752	29 289 251	30 524 200
Общая сумма налоговых платежей, перечисленная в бюджет в результате деятельности судебных приставов-исполнителей	5 748 788	7 208 605	7 690 431
Доля налоговых платежей, перечисленных в бюджет в результате деятельности судебных приставов-исполнителей, в общей сумме задолженности по судебным актам, находящимся на исполнении в отчетном периоде (2/1), %	23,2	24,6	25,2

Составлено по данным ФССП России, форма № 1-2 «Результаты деятельности территориальных органов ФССП России по принудительному взысканию задолженности по налогам и сборам, таможенным платежам»: [//www.fssprus.ru/statistics/](http://www.fssprus.ru/statistics/).

Для повышения результативности и эффективности налогово-проверочных действий налоговых органов необходим комплекс мероприятий:

- ужесточить ответственность за несоблюдение налогового законодательства и создание «фирм-однодневок»;
- осуществлять текущий мониторинг деятельности налогоплательщиков с целью более оперативного реагирования на возникающие финансовые риски;
- совершенствовать способы урегулирования налоговой задолженности, прежде всего, в части оснований для предоставления отсрочек и рассрочек по уплате налоговых налогов и сборов;
- усилить взаимодействие ФНС России с другими исполнительными органами государственной власти для получения более полной и оперативной информации и др.

Все предложенные меры требуют внесения изменений в законодательство, регулирующее налоговые правоотношения.

#### Список использованной литературы

1. Демин А. В. Налоговое право России: учеб. пособие / А. В. Демин. — М. : Юрлитинформ, 2006. — 424 с.
2. Ребреш Л. А. Вопросы оценки эффективности налогового контроля / Л. А. Ребреш // Вестник Челябинского государственного университета. — Сер. 8 (Экономика, социология, социальная работа). — 2004. — № 1. — С. 118–123.

#### References

1. Demin A. V. *Nalogovoe pravo Rossii* [Tax Law in Russia]. Moscow, Yurlitinform Publ., 2006. 424 p.
2. Rebrish L. A. Issues of assessment of tax control efficiency. *Vestnik Chelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 8 (Ekonomika, sotsiologiya, sotsial'naya rabota) – Bulletin of Chelyabinsk State University. Issue 8 (Economy, Sociology, and Social Work)*, 2004, no. 1, pp. 118–123 (in Russian).

#### Информация об авторе

Пирогова Алена Валерьевна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: alen-pir@yandex.ru.

#### Author

Pirogova Alena Valeryevna — PhD in Economics, Associate Professor, Dep-t of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin st., 664003, Irkutsk, Russia, e-mail: alen-pir@yandex.ru.