



Серия «Финансовые рынки и стратегии развития бизнеса»

## Перспективы повышения эффективности контроля налоговых органов за исчислением и уплатой НДФЛ в условиях развития цифровых технологий

Монография

Министерство науки и высшего образования  
Российской Федерации

Уральский федеральный университет  
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина

*Серия «Финансовые рынки и стратегии развития бизнеса»*

**Перспективы повышения эффективности  
контроля налоговых органов  
за исчислением и уплатой НДФЛ  
в условиях развития цифровых технологий**

Монография

Под общей редакцией  
кандидата экономических наук, доцента *М. М. Шадурской*

Екатеринбург  
Издательство Уральского университета  
2022

УДК 351.713  
ББК У261.411

П 27

*Серия основана в 2022 году*

Редакционная коллегия серии:

канд. экон. наук, доц. *Д. Г. Сандлер*, первый проректор по экономике и стратегическому развитию УрФУ; д-р экон. наук, проф., чл.-корр. РАН *В. В. Акбердина*, замдиректора Института экономики УрО РАН; канд. филос. наук, доц. *Ю. А. Мальцева*, замдиректора школы междисциплинарных исследований; д-р экон. наук, проф. *Е. Г. Князева*, завкафедрой финансов, денежного обращения и кредита; д-р экон. наук *Л. И. Юзвович*, проф. кафедры финансов, денежного обращения и кредита; д-р экон. наук *Е. А. Разумовская*, проф. кафедры финансов, денежного обращения и кредита; канд. экон. наук *М. И. Львова*, доц. кафедры финансов, денежного обращения и кредита; канд. экон. наук *Н. Н. Мокеева*, доц. кафедры финансов, денежного обращения и кредита; канд. экон. наук *Н. Ю. Исакова*, доц. кафедры финансов, денежного обращения и кредита

Авторы:

М. М. Шадурская, Е. Г. Князева, В. М. Сергеев, М. Н. Клименко

Под общей редакцией

М. М. Шадурской

Рецензенты:

кафедра бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВО «Уральский государственный горный университет» (заведующий кафедрой доктор экономических наук, профессор *Е. Г. Шатковская*);

*Л. И. Юзвович*, доктор экономических наук, профессор (Уральский государственный экономический университет)

П 27 Перспективы повышения эффективности контроля налоговых органов за исчислением и уплатой НДФЛ в условиях развития цифровых технологий : монография / М. М. Шадурская, Е. Г. Князева, В. М. Сергеев и др. ; [под общ. ред. М. М. Шадурской] ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Уральский федеральный университет. — Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2022. — 144 с. : ил. (Серия «Финансовые рынки и стратегии развития бизнеса»). — 100 экз. — ISBN 978-5-7996-3583-1. — Текст : непосредственный.

ISBN 978-5-7996-3583-1

В монографии рассмотрены вопросы теории и практики организации налогового контроля за исчислением и уплатой налога на доходы физических лиц. Проведена оценка перспективных направлений совершенствования налогового контроля с учетом тенденций, выявленных в ретроспективном анализе основных показателей развития страны и с учетом современных возможностей использования передовых цифровых технологий в контрольной деятельности налоговых органов.

Монография будет полезна при написании научных работ по налоговой проблематике студентами бакалавриата, магистратуры, аспирантуры экономических специальностей.

УДК 351.713  
ББК У261.411

ISBN 978-5-7996-3583-1

© Уральский федеральный университет, 2022

# Оглавление

---

<b>Введение .....</b>	<b>5</b>
<b>1. Теоретические и правовые основы организации налогового контроля за исчислением и уплатой налога на доходы физических лиц.....</b>	<b>10</b>
1.1. Сущность, цель и задачи налогового контроля .....	10
1.2. Элементы налогового контроля и их характеристика .....	21
1.3. Показатели оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов .....	42
1.4. Налог на доходы физических лиц: особенности исчисления и контроля .....	47
<b>2. Анализ эффективности налогового контроля за исчислением и уплатой НДФЛ по Российской Федерации и на примере работы районной ИФНС России г. Екатеринбурга .....</b>	<b>57</b>
2.1. Оценка значимости налогового контроля за исчислением и уплатой НДФЛ на фоне текущей экономической ситуации в РФ.....	57
2.2. Характеристика районной ИФНС г. Екатеринбурга, анализ основных нарушений по НДФЛ, выявленных в ходе контрольной деятельности налоговых органов.....	69
2.3. Анализ эффективности деятельности районной ИФНС в сравнении с федеральными показателями .....	83

<b>3. Проблемы организации налогового контроля за исчислением и уплатой НДФЛ, пути их решения</b> .....	101
3.1. Причинно-следственные связи текущей ситуации с недопоступлением НДФЛ в бюджетную систему .....	101
3.2. Рекомендации по повышению эффективности налогового контроля за доходами физических лиц .....	111
<b>Заключение</b> .....	126
<b>Рекомендуемая литература</b> .....	129
<b>Приложение 1. Точки зрения ученых по определению сущности налогового администрирования</b> .....	132
<b>Приложение 2. Взгляды ученых на сущность налогового контроля</b> .....	134
<b>Приложение 3. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение</b> .....	136

## Введение

---

Налоговая система РФ является нестабильной и переживает множество изменений ввиду своего несовершенства. Начало становления налоговой системы, ориентированной на рыночную систему хозяйствования, датировано 1992 годом. Реформирование же началось в 1999 году, с принятием Налогового кодекса РФ. Реформирование системы налогообложения касается не только порядка исчисления и уплаты налогов, но и налогового администрирования, и налогового контроля в частности.

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что основная часть поступлений в бюджетную систему приходится на налоговые доходы, а своевременность и полнота их поступлений зависит напрямую от эффективности налогового контроля. Основная форма налогового контроля – налоговые проверки. Нормами права определено два вида налоговых проверок – камеральные и выездные. Грамотный подход к организации налоговых проверок позволит обеспечить максимально возможную их результативность.

Граждане являются плательщиками различных налогов, но доминирующим из них выступает налог на доходы физических лиц. Организация контрольной деятельности налоговых органов за исчислением и уплатой налога на доходы физических лиц касается интересов каждого плательщика. Интересы

государства относительно поступлений данного налога велики, так как со стороны физических лиц этот налог является самым существенным. Без должного налогового контроля за НДФЛ упадет налоговая дисциплина населения, и, как следствие, произойдет существенное сокращение доходов бюджета.

Потенциал собираемости налогов, в особенности НДФЛ, значительно выше, чем реализуется в современной практике. Данное утверждение вытекает из факта наличия теневых доходов, находящихся вне зоны видимости государства. Наличие теневых сектора самого по себе является нормальным явлением и в чем-то способствует улучшению бизнеса, но в России теневизация всегда считалась острой проблемой ввиду ее большого масштаба. Теневая экономика способствует уходу из-под налогообложения, в том числе и доходов физических лиц, что выражается в недополучении бюджетом огромных сумм.

Совершенствование системы налогового контроля, в том числе с использованием современных возможностей по цифровизации процессов, повысит его эффективность и приведет к дополнительному притоку денежных средств в бюджет и внебюджетные фонды, снизит влияние теневой экономики. В такой нестабильной политической и экономической ситуации на фоне кризиса в России, выраженного массовой засанкционированностью во всех отраслях, замораживанием большей части активов Банка России, больших тратах на военную специальную операцию, на борьбу с пандемией, этот вопрос приобрел высокую значимость.

Помимо благоприятного влияния на бюджетную систему РФ, усиление налогового контроля по НДФЛ также позволит налоговым агентам снизить ущерб от налоговых санкций, а гражданам, с которых будет правильно удерживаться налог, будут гарантированы социальные выплаты в виде пенсий, оплаты по больничным листам и прочие.

Цель исследования – повысить эффективность налогового контроля по НДФЛ, выявив проблемы на основе всесторон-

него анализа в предметной области и дав рекомендации по их решению.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить теоретические и правовые положения по контрольной деятельности налоговых органов за исчислением и уплатой НДФЛ;

- раскрыть суть форм и методов налогового контроля, рассмотреть порядок проведения камеральных и выездных проверок, определить показатели оценивания их эффективности;

- проанализировать структуру и динамику результативности налоговых проверок на основе статистических данных официальных источников;

- оценить текущее экономическое состояние страны, доходы консолидированного бюджета и уровня теневой составляющей для определения необходимости в совершенствовании контроля за исчислением и уплатой налога на доходы физических лиц;

- охарактеризовать долю налоговых поступлений с доходов физических лиц в бюджет (на фоне других поступлений) и дать соответствующую оценку;

- на основе проанализированной ситуации выявить проблемы, дать рекомендации по их устранению (минимизации), определив пути совершенствования налогового контроля за доходами физических лиц с целью повышения его эффективности.

В качестве объекта исследования выбраны ФНС России и районной ИФНС России города Екатеринбурга.

Предмет исследования – экономические отношения, возникающие между налоговыми органами и физическими лицами в процессе организации контроля за исчислением и уплатой НДФЛ.

Информационной базой исследования выступает официальная статистика Росстата, ФНС РФ, Банка России, Министерства финансов РФ, Министерства труда и социальной защиты

РФ, Минцифры РФ, материалы научных статей и информационных агентств, результаты ранее проведенных авторами научных исследований, а также отчетно-аналитическая информация районной ИФНС России г. Екатеринбурга.

В работе использованы общенаучные методы сравнительного анализа, а также методы научной абстракции, абстрагирования, индукции и дедукции, статистические методы сбора и обработки информации, интервью.

По тексту монографического исследования приведены авторские понятия налогового администрирования и налогового контроля, основанные на изучении существующих точек зрения по данному вопросу и практическом опыте.

Предложен перспективный подход по выявлению скрытых доходов физических лиц в процессе налогового контроля с использованием возможностей цифровых технологий, направленный на повышение собираемости НДФЛ, обязательных страховых взносов, автоматизации процессов и, как следствие, упрощении налоговых проверок.

Используя доступные цифровые данные, авторским коллективом проведен анализ текущей ситуации в предметной области, на его основе определены проблемы современного налогового контроля и даны рекомендации по его совершенствованию с учетом имеющихся инструментов фискальной политики, которые доступны или будут доступны налоговым органам в ближайшем будущем.

Первая глава монографического исследования посвящена теоретическим и правовым аспектам налогового контроля как составной части финансового. Определены и охарактеризованы основные элементы налогового контроля. Рассмотрены формы, методы и виды налогового контроля. Уделено внимание действующим видам налоговых проверок и их особенностям при организации контрольной деятельности за исчислением и уплатой НДФЛ.

Вторая глава содержит анализ ряда экономических показателей по районной ИФНС России г. Екатеринбурга и ФНС РФ

в целом, приведена их сравнительная характеристика. Проведен анализ бюджетных поступлений, объемов теневой экономики, доли поступлений НДС в совокупных налоговых доходах консолидированного бюджета в динамике за три года, а также оценена эффективность контрольной деятельности налоговых органов на примере районной инспекции и в целом по работе налоговых органов в РФ.

В третьей главе обобщены проблемы по организации контрольной деятельности налоговых органов за исчислением и уплатой НДС, выявленные в результате проведенного анализа, даны и аргументированы рекомендации по совершенствованию контроля, проведен прогнозный расчет роста налоговых доходов бюджета при реализации предложенных мероприятий. Предложения аргументированы и подтверждены аналитической базой цифровых данных, полученных из различных официальных источников.

В заключении приведены основные выводы, рассмотрены итоговые результаты, полученные в рамках данного исследования.

# 1. Теоретические и правовые основы организации налогового контроля за исчислением и уплатой налога на доходы физических лиц

---

## 1.1. Сущность, цель и задачи налогового контроля

---

**Н**алоговый контроль является частью финансового контроля, соответственно, требует рассмотрения первого как основы для формирования базиса для определения его сущности. Финансовый контроль подразделяется на два вида — государственный и негосударственный. Налоговый контроль относится к государственному финансовому контролю наряду с другими видами контроля.

Могут встречаться следующие виды контроля: таможенный, банковский, корпоративный и прочие.

Существование многочисленных видов контроля объяснимо тем, что контроль в любой системе управления играет важную роль. Контроль способствует успешному выполнению поставленных руководством перед исполнителями задач. Отсутствие контроля отрицательно сказывается на мотивации субъекта к исполнению своих обязательств, в том числе налоговых, в срок и в полном объеме. В итоге это может привести к низкой дисциплине и массовой безнаказанности, поскольку именно

контроль выступает превентивной мерой и выявляет возможные нарушения в любой области, впоследствии оказав влияние на устранение ущерба.

Финансовый контроль обеспечивает экономическое развитие, пресекает финансовые преступления, выступает за сохранность денежных средств и материальных ценностей субъектами всех форм собственности, как частной, так и государственной (муниципальной).

В зависимости от того, на каком уровне осуществляется финансовый контроль, будет зависеть его определение.

Под государственным финансовым контролем следует понимать совокупность мероприятий, проводимых исполнительными органами власти, нацеленных на выявление, пресечение и устранение нарушений допущенных в финансовой сфере на всех уровнях финансовой системы страны.

Корпоративный финансовый контроль осуществляется в системе управления финансовыми потоками на предприятиях. Корпоративный финансовый контроль может быть внешним (независимым) и внутренним.

Традиционно выделяют следующие методы корпоративного финансового контроля:

1) проверка – совокупность мероприятий направленных на выявление нарушений, допущенных в процессе управления финансами хозяйствующего субъекта;

2) анализ в дополнение к проверке, направлен на установление причинно-следственных связей, обуславливающих возможные отклонения в финансовой деятельности проверяемого субъекта от установленных норм;

3) обследование – поиск причин, которые привели к нарушению действующих правовых норм;

4) наблюдение (более простой вариант, чем обследование) – выявление нарушений и их причин при поверхностном ознакомлении с финансовой деятельностью хозяйствующего субъекта.

Корпоративный (негосударственный) финансовый контроль присущ деятельности аудиторских компаний, общественных организаций, подразделений внутренних контролирующих отделов организации, в то время как государственный контроль осуществляют органы исполнительной власти.

Методы государственного финансового контроля закреплены законодательно и включают в себя проверку, ревизию и обследование.

1) «проверка осуществляется в отношении отдельных финансовых и хозяйственных операций;

2) ревизия – комплексная проверка, нацеленная на изучение законности всей совокупности финансовых и хозяйственных операций;

3) обследование объединяет в себе анализ и оценку состояния определенной сферы деятельности объекта контроля»<sup>1</sup>.

Государственный финансовый контроль включает в себя бюджетный, налоговый, таможенный, валютный, денежно-кредитный.

Финансовый контроль охватывает все звенья системы финансов и является неотъемлемой частью управления финансовыми потоками макро- и микроуровней. Частью финансового контроля является налоговый контроль. Налоговый контроль традиционно представляет собой совокупность мероприятий, направленных на выявление и предотвращение налоговых правонарушений.

Государственный финансовый контроль, касающейся непосредственно физических лиц, чаще всего реализуется в двух видах:

*Налоговый* – побуждающий своевременно и в полном объеме исполнить свои налоговые обязательства и призванный выявить

---

<sup>1</sup> Ст. 267.1 Бюджетный кодекс Российской Федерации : Федер. закон от 31.07.1998 № 145–ФЗ (ред. от 16.04.2022). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19702/5b996d177d7949b33799b2d8fdc06a915bc89cf8/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/5b996d177d7949b33799b2d8fdc06a915bc89cf8/) (дата обращения: 30.10.2021).

целесообразность предоставления налоговых вычетов и льгот.

*Бюджетный* – направленный на проверку целевого использования определенных выплат из бюджета и внебюджетных фондов (субсидии, материнский капитал и др.).

Прежде чем раскрыть понятие налогового контроля, необходимо рассмотреть налоговое администрирование, так как налоговый контроль выступает частью налогового администрирования. Налоговое администрирование участвует в управлении налогообложением на уровне государства и включает в себя налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование и налоговый контроль.

«Толковый словарь иностранных слов» трактует администрирование как «преобладание в управлении формальных, чисто административных, приказных форм и методов»<sup>2</sup>. «Большая советская энциклопедия» определяет «администрирование – формально-бюрократическое управление, осуществляемое лишь посредством приказов и распоряжений, командование, игнорирование роли масс в управлении».

Налоговое администрирование – новое понятие в методологии налогообложения, нашедшее широкое распространение в законодательных актах, научных трудах и практике. Однозначного определения данного термина на сегодняшний день не существует, ни один законодательный акт не закрепляет данного понятия. Точки зрения ученых по данному вопросу различны (*Приложение 1*).

Преобладающей позицией исследователей в области налогообложения выступает определение налогового администрирования как процесса управления налоговыми отношениями. Но, следует отметить, что понятие «управление» шире понятия «администрирование». Управление трактуется как «элемент, функция организованных систем различной природы, обеспе-

---

<sup>2</sup> Толковый словарь иностранных слов. URL: <https://foreign.slovaronline.com/> (дата обращения: 05.01.2022).

чивающей сохранение их определенной структуры, поддержание режима деятельности, реализацию программы, цели деятельности»<sup>3</sup>. Государственное администрирование, в том числе налоговое, выступает частью общего процесса государственно-го управления, в том числе налоговыми отношениями.

«Налоговое администрирование не следует рассматривать как управление налоговыми отношениями, так как управление осуществляется преимущественно через законодательные акты, а налоговое администрирование — это функция исполнительных органов власти, призванных на практике реализовывать должное исполнение законодательства, и контроль за его исполнением. Если обратиться к положениям налогового законодательства, то становится очевидным отсутствие в них полномочий управления в отношении налогоплательщиков со стороны налоговых органов и прочих налоговых администраций.

Изучение существующих авторских мнений, действующего законодательства по определению налогового администрирования и практического опыта позволяет уточнить понятие.

**Налоговое администрирование** — совокупность мер и мероприятий, проводимых государственными органами исполнительной власти в пределах своих компетенций, направленных на получение полной и достоверной информации о текущих и потенциально возможных объемах налоговых поступлений, планирование и прогнозирование налоговых поступлений, сопровождение процедур налогового регулирования и налоговый контроль, проводимых с целью максимизации налоговых поступлений в бюджетную систему при минимизации затрат.

Налоговое администрирование является одной из функций государственного налогового менеджмента (управления налогообложением) (рис. 1).

---

<sup>3</sup> Большая советская энциклопедия. URL: <https://bse.slovaronline.com/> (дата обращения: 21.02.2022).



Рис. 1. Сущность налогового администрирования

Эти же задачи включаются в состав налогового механизма, посредством которого осуществляется воздействие субъекта налоговых отношений (государственных органов власти и управления) на объект (налоговые отношения в разрезе налогоплательщиков и уровней бюджетной системы). Остановимся подробнее на каждой из задач.

Сбор и обработка информации, без которой невозможно осуществление прочих задач налогового администрирования. Информация, необходимая для проведения налогового администрирования, включает в себя различные формы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности. По собранным данным производится анализ налоговых поступлений в разрезе налогов, бюджетов, налогоплательщиков. Также анализ проводится по показателям эффективности налогового контроля, то есть по количеству и качеству проведенных камеральных и выездных проверок, качеству реализации иных форм налогового контроля. Сбор и анализ информации не-

обходим для оценки текущей ситуации и разработки на ее основе направлений совершенствования процесса налогового администрирования.

Налоговое планирование и прогнозирование представляет собой оценку качественных и количественных параметров бюджетных заданий. Налоговое планирование включает в себя два направления: прогнозирование налоговых поступлений по всем уровням бюджетной системы и планирование налоговых проверок. От эффективности проведенного планирования налоговых проверок зависит уровень налоговых поступлений в бюджетную систему.

Налоговое регулирование представляет собой совокупность мер государственного вмешательства в ход выполнения налоговых обязательств. Данная задача реализуется в полном объеме в рамках налогового механизма государственного налогового менеджмента, налоговое администрирование предполагает сопровождение выполнения указанной задачи с позиции осуществления своих функций исполнительными органами власти, а именно: прием и оформление документов на предоставление вычетов, получение льгот, отсрочек по уплате налогов, проведение налогового контроля по вопросам правомерности использования льгот и прочим вопросам исполнения налогового законодательства, принятого в рамках налогового регулирования.

Методы налогового регулирования можно разделить на два направления: стимулирующие и дестимулирующие. К стимулирующим методам относим налоговые каникулы, налоговые вычеты, льготы, снижение налоговых ставок, отсрочки, рассрочки по уплате налогов, инвестиционный налоговый кредит. Дестимулирующими методами налогового регулирования выступают штрафы, повышение налоговых ставок, отмена налоговых льгот.

Налоговый контроль представляет собой совокупность мероприятий, проводимых налоговыми и иными уполномочен-

ными на то органами, направленных на выявление нарушений действующего законодательства по налогам и сборам, а также на их предотвращение»<sup>4</sup>.

Согласно ст. 82, гл. 14 НК РФ, налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном налоговым кодексом. Обязанность проведения налогового контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативно правовыми актами закреплена в п. 2 ст. 32 НК РФ.

Существуют иные определения налогового контроля, отличные от Налогового кодекса, представленные разными учеными и исследователями.

Например, А. Н. Романов и С. П. Колчин считают, что налоговый контроль как «...регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных органов, которые обеспечивают соблюдение налогового законодательства, правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет»<sup>5</sup>.

Д. Г. Черник трактует налоговый контроль как «...контроль обеспечения полноты и своевременности уплаты юридическими и физическими лицами налогов и других обязательных платежей»<sup>6</sup>.

Все точки зрения достаточно аргументированы и обоснованы (*Приложение 2*). По нашему мнению, налоговый контроль следует рассматривать с позиции деятельности налогового органа, делая в определении на него главный акцент.

---

<sup>4</sup> Шадурская М. М., Новосёлов К. В. Методология, состояние и совершенствование налогового администрирования в Российской Федерации // Налог. политика и практика. 2010. № 11. С. 7–12.

<sup>5</sup> Романов А. Н., Колчин С. П. Налоги и налогообложение : учеб. пособие. М., 2017. С. 523.

<sup>6</sup> Черник Д. Г. Налоги и налогообложение : учебник. М., 2011. С. 89.

Налоговый контроль – исполнение налоговыми органами (в рамках налогового законодательства и отведенных им прав) совокупности действий в отношении всех экономических субъектов, имеющих те или иные объекты налогообложения и возникающие в этой связи обязательства, используя все доступные и не противоречащие закону средства в целях нивелирования фактов нарушения и неуплаты налогов в бюджеты всех уровней. Кроме того, налоговый контроль должен включать в себя последовательность мероприятий по выявлению налоговых нарушений с наложением налоговых санкций и проведением в дальнейшем профилактических работ с целью недопущения повторных случаев.

Налоговый контроль может осуществляться в отношении работы самих налоговых органов и их структурных подразделений, трансфертного ценообразования и сделок между взаимозависимыми лицами, своевременностью уплаты начисленных налоговых санкций, налоговых кредитов и др.

Успешность и быстрота выявления налоговых правонарушений будет положительно сказываться на величине и своевременности поступлений налоговых доходов в бюджет, что напрямую зависит от эффективности налогового контроля.

Эффективность налогового контроля отражается несколькими показателями:

- уровнем мобилизации налоговых доходов и других обязательных платежей в бюджеты всех уровней;
- полнотой учета объектов налогообложения и налогоплательщиков;
- снижением числа судебных разбирательств с субъектами налогового контроля.

Данный список не является исчерпывающим. Подробнее о показателях эффективности налогового контроля изложено в разделе 1.3. монографического исследования.

Целью налогового контроля является выявление налоговых правонарушений, по результатам которого начисляются штрафные санкции, а также предотвращение нарушений налогового законодательства.

Результатом налоговой проверки может стать один из трех вариантов:

– наказание с доначислениями и вытекающими впоследствии штрафами, пенями и иными санкциями, которое может иметь разный характер, как административный, так и уголовный (подробнее см. раздел 1.4.);

– смягченное наказание или его избежание в случае исполнения требований налогового органа;

– закрытие проверки без выявленных нарушений.

Задачи налогового контроля:

1) вести учет налогоплательщиков и объектов налогообложения;

2) обеспечить правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов в бюджет;

3) выявить нарушения и применить к нарушителям санкции в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах;

4) провести профилактику налоговых нарушений.

Обратимся к детальному разбору отдельных задач, перечисленных выше.

Обеспечение своевременности, правильности исчисления и полноты поступлений в бюджет – важная задача, от которой будет зависеть:

– как быстро бюджет будет получать начисленные суммы налогов (своевременность поступлений);

– насколько достоверны и корректны данные, отраженные в налоговых декларациях представляемых налогоплательщиками и плательщиками сборов, налоговыми агентами в налоговый орган (правильность исчисления и удержания налоговых платежей);

– какой объем налогов поступит в бюджетную систему, а какой необходимо будет впоследствии доначислять по допущенным и выявленным правонарушениям (полнота поступлений).

Выявление и реализация наказаний за налоговые правонарушения. В соответствии со ст. 10 НК РФ, производство по делам о нарушениях налогового законодательства происходит согласно порядку, установленному налоговым, административным и уголовным законодательством РФ. Ответственность за налоговые нарушения регламентирована гл. 16 Налогового кодекса Российской Федерации, а также предусмотрена Кодексом об административных правонарушениях и Уголовным кодексом. Налоговые органы при проведении проверок в первую очередь отталкиваются от действующих положений налогового законодательства, предусматривающих механизм исчисления и уплаты налогов, а также штрафные санкции за их нарушение.

Исходя из ст. 106 НК РФ, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное действие или бездействие налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которыми установлена ответственность по действующему налоговому законодательству. Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является налоговая санкция (ст. 114 НК РФ).

Состав правонарушения разбирается по элементам, которые должны включать объективную и субъективную оценку, указывающую на наличие субъекта и объекта налогового правонарушения. Отсутствие необходимых элементов исключает возможность привлечения лица к ответственности.

Профилактика нарушений в рамках налогового контроля характеризуется выставлением требований к исправлению выявленных некорректных данных в сданной отчетности

к контролируемому лицу, являющимся шансом для исправления недочетов и избегания наказания впоследствии или его смягчения. Налоговые органы, как правило, активно используют требования в своей деятельности для урегулирования недочетов в отчетности контролируемых лиц, особенно когда речь идет о небольших суммах. Прежде всего это касается деклараций по налогам физических лиц, индивидуальных предпринимателей с незначительным оборотом и ИП в единственном числе, самозанятых, то есть большинство деклараций по налогу на доходы (и внесенных сумм из личного кабинета налогоплательщика-самозанятого).

## 1.2. Элементы налогового контроля и их характеристика

---

В качестве элементов налогового контроля традиционно выделяют:

- законодательство по налогам и сборам, в рамках которого осуществляется взаимодействие между участниками налоговых отношений;
- субъект налогового контроля – лицо, осуществляющее совокупность контрольных мероприятий относительно объекта;
- объект налогового контроля – контролируемое лицо (юридическое и (или) физическое);
- формы и методы налогового контроля – инструменты воздействия субъекта на объект с целью выявления и (или) пресечения налоговых правонарушений. В рамках конкретных форм, методов и видов налогового контроля определяется порядок проведения, информационная база и применяемые штрафные санкции.



Рис. 2. Элементы налогового контроля и их взаимосвязь

Краткая характеристика некоторых элементов налогового контроля представлена в табл. 1.

Таблица 1

**Характеристика базовых элементов налогового контроля**

Название элемента	Характеристика элемента налогового контроля
Предмет (информационная база для проведения контрольных мероприятий)	Налоговые декларации, первичная и бухгалтерская документация и прочие документы, связанные с исчислением и уплатой налогов
Объект	Налогоплательщики, плательщики страховых взносов, налоговые агенты (организации, ИП, физические лица)
Главный субъект	ФНС РФ и ее структурные подразделения

*Окончание табл. 1*

Название элемента	Характеристика элемента налогового контроля
Вспомогательные субъекты	Таможенные органы, Главное контрольное управление Президента РФ, Счетная палата РФ, Правительство РФ, Федеральное казначейство, Росфинмониторинг, ЦБ РФ, контрольно-ревизионные органы государственных внебюджетных фондов, контрольные органы местного самоуправления, правоохранительные органы (МВД, ФСБ, Следственный комитет РФ) и др.

Обратимся к описанию элементов налогового контроля. Законодательство о налогах и сборах включает в себя в первую очередь Налоговый кодекс РФ, в котором изложены основные положения по вопросам организации контроля налоговых органов за исчислением и уплатой налогов в бюджетную систему. Также включает законы субъектов РФ, нормативные правовые акты органов местного самоуправления о налогах и сборах и иное, например, Конституция РФ, в которой изложены общие принципы налогообложения.

Основным субъектом налогового контроля выступает Федеральная налоговая служба Российской Федерации и ее территориальные подразделения. Помимо ФНС, как можно видеть из данных табл. 1, имеются вспомогательные субъекты налогового контроля, принимающие участие в его осуществлении косвенно или по мере необходимости.

В соответствии с п. 6 ст. 82 НК РФ, субъектом налогового контроля может быть и иностранный государственный орган, имеющий соответствующие компетенции в сфере налогообложения, если предусмотрена возможность его участия по международному договору между Россией и данным государством или территорией.

Компетенции налоговых органов закреплены в налоговом кодексе и федеральных законах, регулирующих деятельность на-

логовых органов. Функции таможенных органов в сфере налогообложения закреплены в ст. 34 НК РФ и только в отношении товаров, проходящих через таможенную границу Таможенного союза. Правовой базой таможенного регулирования выступает Федеральный закон «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 03.08.2018 № 289-ФЗ.

Права налоговых органов закреплены ст. 31 НК РФ и отдельные из них представлены на рис. 3. В свою очередь, обязанности налоговых органов и их должностных лиц закреплены ст. 32 и 33 НК РФ соответственно.

Налоговые органы должны соблюдать налоговую тайну, которой в соответствии со ст. 102 НК РФ признаются любые сведения, полученные налоговым органом о налогоплательщике, за рядом исключений, предусмотренных указанной статьей.

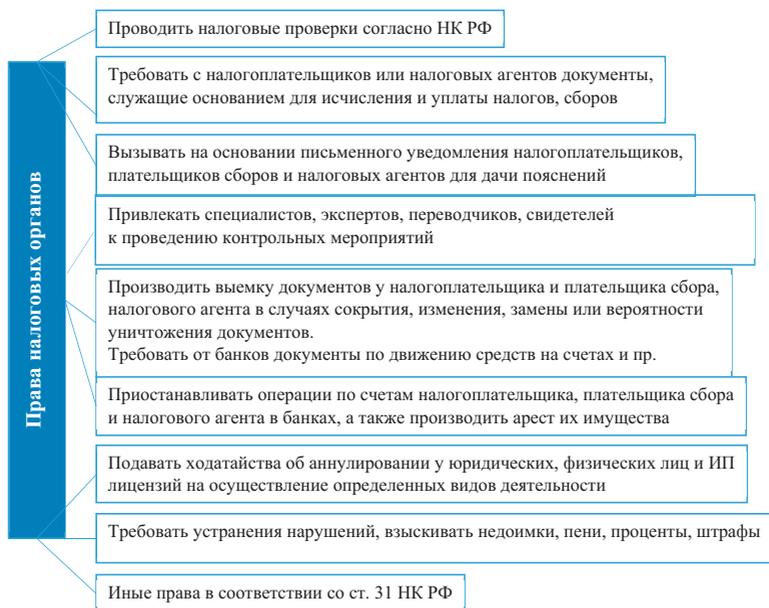


Рис. 3. Права налоговых органов в РФ (ст. 31 НК РФ)

Исходя из данных рис. 3, видно, что у налоговых органов достаточно много прав, установленных Налоговым кодексом РФ. Отдельного внимания заслуживают налоговые проверки, так как именно они берутся за основу налогового контроля и именно при их проведении налоговые органы показывают высокую эффективность и максимальные суммы доначислений в сравнении с другими формами налогового контроля.

Перечень форм налогового контроля прописан в ст. 82 НК РФ, там же указано, что есть иные формы, но явно нигде в НК РФ они не перечислены.

Форма налогового контроля – это конкретные подходы к организации деятельности налоговых органов, направленной на выявление налоговых правонарушений, допущенных налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов (рис. 4).



Рис. 4. Формы налогового контроля в РФ, закрепленные ст. 82 НК РФ

От правильности выбора формы, которая повлечет за собой определенные процедуры, присущие ей, будет зависеть успешность итога контрольной деятельности и ее эффективность.

В действующем налоговом законодательстве формы и методы (процедуры) налогового контроля в отдельных случаях дублируются. Для четкости понимания отличительных черт этих групп, составим теоретическую основу для их толкования. Форма налогового контроля имеет более широкое понятие, которое предполагает реализацию конкретных процедур (методов) в рамках выбранной формы. Например, в рамках налоговой проверки могут быть реализованы различные процедуры: выемка документов, инвентаризация, осмотр помещений и прочие. Осмотр помещений может включать в себя и инвентаризацию, при наличии необходимости, а может существовать в качестве самостоятельной формы или входить в качестве процедуры (метода) в выездную налоговую проверку, например. Отдельные формы существуют самостоятельно, без наличия детальных процедур. Такая форма, как получение объяснений налогоплательщиков, не нуждается в детализации и выделении дополнительных методов. Опираясь на изложенную позицию, приступим к описанию основных форм, методов налогового контроля и особенностей их проведения с учетом влияющих на них факторов.

В налоговом контроле выбор действий будет зависеть и от времени его проведения. Налоговый контроль по времени проведения может быть трех видов в соответствии с данными табл. 2.

Таблица 2

**Виды налогового контроля в зависимости от времени проведения  
контрольных мероприятий**

Налоговый контроль	Предназначение
Предварительный	Предупреждение правонарушений, способствующих укреплению финансовой дисциплины. Проводится до момента сдачи отчетности по определенному налогу или до иного решения налоговых органов, например предоставления каких-либо налоговых льгот

Окончание табл. 2

Налоговый контроль	Предназначение
Текущий (оперативный)	Контроль налогоплательщиков в процессе их ежедневной деятельности при реализации различных операций хозяйственного и финансового характера. ФНС в ходе текущего контроля оперирует налоговым, бухгалтерским учетом, первичными документами, актами об инвентаризациях, следит за движением кассовых операций
Последующий	Оценка показателей для отслеживания своевременности и полноты исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами. Происходит ревизия и последующий анализ финансовой и иной отчетности

Стоит отметить, что именно в рамках оперативного контроля (табл. 2) налоговый орган может вовремя обнаружить нарушения и исключить финансовые потери для бюджетов всех уровней.

В целях налогового контроля в соответствии с НК РФ, физические лица должны быть поставлены на учет по месту жительства, а организации и их филиалы – по их местонахождению. Местом проведения налогового контроля может стать локация их недвижимого имущества, транспортных средств и другое, в соответствии с положениями НК РФ.

Обращая внимание на формы налогового контроля (рис. 4), как уже было отмечено, основными являются налоговые проверки – камеральные и выездные. Основное их отличие – в месте проведения проверки, а также в глубине контрольных мероприятий. Камеральные проверки проводятся регулярно по месту нахождения налогового органа. Выездные проверки проводятся в особых случаях (если у ФНС возникли подозрения или есть факты нарушений – п. 1, 3, 4, 17 ст. 89 НК РФ)

после принятия соответствующего решения руководителем налогового органа на территории налогоплательщика (п. 1 ст. 89 НК РФ) с контролем обширного перечня документов.

Камеральные проверки призваны помогать контролируемым лицам оперативно и своевременно выявлять и устранять ошибки, в первую очередь в налоговых декларациях.

Целью камеральной проверки является выявление ошибок, допущенных при заполнении налоговых деклараций, прежде всего при определении налоговой базы и исчислении сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, а также устранение этих ошибок. Оперативно обнаружив нарушения или выявив неправильное применение налогового законодательства налогоплательщиком, камеральная проверка позволит контролируемому лицу при выполнении предписанных указаний контролирующего органа в установленный срок избежать наказания или смягчить его. Камеральная налоговая проверка – это оперативный налоговый контроль.

Налоговые проверки проводятся в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов. Охватывают и физических, и юридических лиц независимо от вида проверки, но для физических лиц проводятся при соблюдении определенных условий, рассмотренных ниже.

Суть проверок, проводимых налоговыми органами относительно налога на доходы физических лиц, изложена в табл. 3.

*Таблица 3*

**Перечень налоговых проверок с определением их цели и возможности использования для контроля за исчислением и уплатой НДФЛ**

Вид налоговой проверки	Цель	Применимость к НДФЛ
Камеральная проверка	Регулярный контроль налоговых деклараций с целью оперативно-го реагирования и устранения нарушений в исчислении, удержании, перечислении налогов, применении вычетов и льгот	Да

Окончание табл. 3

Вид налоговой проверки	Цель	Применимость к НДФЛ
Выездная проверка	Выявить незаконные схемы в исчислении, удержании, уплате налогов (возможно сразу нескольких), применении льгот	Да, но проведение в жилом помещении только при наличии разрешения физического лица или постановления суда
Налоговый мониторинг (добровольный)	Как у камеральной, но с использованием подключения к базам данных налогоплательщиков с контролем в режиме реального времени	Нет

Обратимся к описанию видов налоговых проверок с позиции действующей практики их реализации и именно в разрезе организации контрольной деятельности за исчислением и уплатой НДФЛ.

**Камеральная налоговая проверка.** Местом проведения данного вида проверок является нахождение налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ). Проводится на основе налоговой декларации с помощью автоматизированной информационной системы «Налог-3» (АИС-3). Для физических лиц и ИП предусмотрена сдача налоговой отчетности по форме 3-НДФЛ. Для юридических лиц и ИП, выступающих в качестве налоговых агентов, проверка проводится по сдаваемой ими форме 2-НДФЛ (справка о доходах физического лица) и 6-НДФЛ. Подробное описание форм налоговой отчетности по НДФЛ содержится в разделе 1.4. монографического исследования.

Помимо НДФЛ, камеральной проверкой у налоговых агентов охватываются расчеты по страховым взносам, учитывая совпадение по базе исчисления. При проверке затрагивает-

ся форма 3-НДФЛ, в большинстве случаев контроль сводится к проверке указанных в декларации сумм вычетов физических лиц (и ИП за себя).

Практическая деятельность налоговых органов и показатели их эффективности рассмотрены в гл. 2.

За выявленные нарушения взимаются штрафы с доначисленных сумм. Факт выявленного нарушения налогового законодательства должен быть подтвержден соответствующими документами (п. 3.1 ст. 100 НК РФ). Налоговые штрафы, в том числе по НДФЛ, могут быть нескольких видов в соответствии с действующим налоговым законодательством. Перечень штрафов, на которые ссылаются работники налоговых органов при составлении актов и решений по камеральным проверкам, представлен в табл. 4.

*Таблица 4*

**Вид налогового правонарушения и ответственность за его совершение, предусмотренная НК РФ, в том числе относительно НДФЛ**

Вид налогового правонарушения	Ответственность за его совершение	Статья НК РФ
Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам)	Влечет взыскание штрафа в размере 5 % не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 рублей	П. 1 ст. 119

Продолжение табл. 4

Вид налогового правонарушения	Ответственность за его совершение	Статья НК РФ
Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)	Влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей	Ст. 119.1
<p>Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)</p> <p>Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода</p> <p>Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов)</p>	<p>Влечет взыскание штрафа в размере 10 тысяч рублей</p> <p>Влекут взыскание штрафа в размере 30 тысяч рублей</p> <p>Влекут взыскание штрафа в размере 20 % от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 тысяч рублей</p>	Ст. 120
<p>Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов).</p> <p>Те же деяния, совершенные умышленно</p>	<p>Влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).</p> <p>Влекут взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)</p>	Ст. 122
Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов	Влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.	Ст. 123

Окончание табл. 4

Вид налогового правонарушения	Ответственность за его совершение	Статья НК РФ
Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля	Влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ	Ст. 126
Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета	Влечет взыскание штрафа с налогового агента в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления	П.1.2. ст. 126
Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения	Влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения	Ст. 126.1
Представление налоговым агентом налоговому органу недостоверных сведений в рамках процедуры получения налогоплательщиками инвестиционных налоговых вычетов в упрощенном порядке	Влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы налога, неправомерно полученного налогоплательщиком в связи с предоставлением инвестиционного налогового вычета в упрощенном порядке на основании представленных налоговым агентом недостоверных сведений	Ст. 126.2

Ответственность за нарушение налогового законодательства, в том числе в части НДС/Л, может достичь уголовной в соответствии со статьями УК РФ:

- ст. 198 предусматривает ответственность за неуплату налогов в крупных или особо крупных размерах или уклонение от уплаты налогов и (или) сборов физическим лицом;
- ст. 199 устанавливает ответственность юридических лиц за неуплату налогов в крупных и особо крупных размерах или уклонение от уплаты налогов;
- ст. 199.1 регламентирует положения по ответственности налоговых агентов за неисполнение своих обязанностей.

Уголовная ответственность может предполагать штрафы вплоть до 40 % от неуплаченной суммы налога при умышленных деяниях. Ответственность за нарушения в рамках налогового законодательства может иметь как облегченный характер – административный, так и реализовываться в виде лишения свободы в зависимости от неуплаченных сумм налогов, сборов, страховых взносов и иных обстоятельств по усмотрению суда (подробнее о нарушениях налогового законодательства и ответственности см. *Приложение 3*).

За просрочку налоговых платежей на сумму недоимки начисляются пени в соответствии со ст. 75 НК РФ. Размер пени установлен в размере 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки платежа, рассчитывается и применяется автоматически программой АИС-3. Для организаций размер пени возрастает, если срок недоимки превышает 30 календарных дней до величины 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ с 31 дня просрочки платежа.

Срок проведения камеральной проверки – 3 месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации или 6 месяцев для иностранной организации (п. 2 ст. 88 НК РФ). Если по требованию налогового инспектора была сдана уточненная декларация, создается новая камеральная проверка с новым отчетом в 3 месяца (или 6 месяцев для иностранной организации), прежний комплекс закрывается.

Камеральная проверка в отношении сдаваемых деклараций проводится при наличии признака правонарушения НК РФ, определяющегося в основном при:

- указанных в декларации за отчетный (налоговый) период сумм, значительно отличающихся в сторону уменьшения от показателей предыдущего периода;
- отражении в декларации низкой налоговой базы, например суммы заработной платы, приближенной к размеру МРОТ;
- заявлении в декларации льгот или использования пониженных налоговых ставок;
- наличии уточненных деклараций, сдаваемых после камеральной проверки;
- отражении в декларации сумм возмещений (даже при «нулевых» декларациях);
- поступлении информации от третьих лиц о правонарушениях или их признаках.

Без наличия вышеуказанных признаков камеральная проверка не будет проводиться, так как на практике нагрузка на исполнителей достаточно высока и нет возможности обеспечить полный охват. Следовательно, проводится отбор тех деклараций, в которых потенциально могут быть недочеты. Для проведения проверок важным является срок исковой давности, который определяется как три года с момента совершения налогового преступления либо со следующего дня по окончании расчетного периода (п. 1 ст. 113 НК РФ).

Перечень рассматриваемых при проверке документов: налоговые декларации или заявления, указанные в п. 2 ст. 221.1 НК РФ, документы, представленные налогоплательщиками, и иные, имеющиеся у налоговых органов. Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить документы и объяснения, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

По результатам камеральной проверки составляется акт по установленной форме в течение 10 дней после окончания

камеральной проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ), затем налоговая инспекция извещает о времени и месте рассмотрения акта об обнаружении фактов правонарушений НК РФ (за исключением налоговых правонарушений по ст. 101 НК РФ). Завершением проверки после извещения становится решение о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение по НК РФ (если оно имело место быть). К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки (п. 3.1 ст. 100 НК РФ).

Налогоплательщик в установленные законодательством сроки (п. 5 ст. 101.4 НК РФ) имеет право представить письменное возражение с оспариванием привлечения его к ответственности за налоговое правонарушение.

При представлении в течение срока проведения налогового мониторинга налоговой декларации камеральная налоговая проверка не проводится, но есть исключение (п. 1.1 ст. 88 НК РФ).

**Выездная налоговая проверка.** Местом проведения проверки, как правило, является территория налогоплательщика (п. 1 ст. 89 НК РФ). Если физическое лицо не является индивидуальным предпринимателем, то без согласия контролируемого лица налоговые органы не могут совершить выезд в его жилое помещение. В подобных ситуациях проверка обычно проводится по месту нахождения налогового органа. На нежилое помещение ограничение не распространяется.

Срок проведения выездной налоговой проверки – не более двух месяцев, с возможностью продления до 4 или 6 месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ). На текущий 2022 год Правительством РФ введен мораторий на выездные налоговые проверки. На текущий момент проводятся только начатые до принятия моратория проверки.

Проверяемый период – не более трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения о проверке (абз. 2 п. 4 ст. 89 НК РФ).

Для проведения проверки необходимо решение руководителя налогового органа (п. 1 ст. 89 НК РФ). Обязанность извещения о начале выездной налоговой проверки законом не закреплена. Срок для вручения извещения с решением о проведении выездной проверки не определен нормами права.

Объем проверяемых при выездной налоговой проверке документов не ограничен (п. 1 ст. 93 НК РФ). Контролируемое лицо во время выездной налоговой проверки, в отличие от камеральной, подвергается тотальному контролю документов. Характер выездной проверки дестабилизирующий, поскольку повседневный ритм жизни предприятия, в отношении которого проводится проверка, сбивается, сотрудники и начальство отвлекаются. Нередко данная форма налогового контроля вынуждает инспекторов передавать материалы проверки в правоохранительные органы.

В большинстве случаев выездная проверка имеет комплексный характер и охватывает вопросы, связанные с исчислением нескольких налогов. В отношении физических лиц выездные проверки проводятся исключительно редко, только в случаях касающихся крупных сумм при наличии признаков налогового правонарушения.

По результатам выездной проверки составляется акт по установленной форме в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке. Акт оформляется независимо от результата проверки (абз. 1 п. 1 ст. 100 НК РФ).

Налоговые органы не вправе проводить выездные налоговые проверки за период, в котором проводится или был проведен налоговый мониторинг. Есть исключения, предусмотренные законодательством (п. 5.1 ст. 89 НК РФ).

При проведении выездной проверки инспекторы имеют намного больше полномочий, чем при камеральных проверках — могут досматривать любые служебные и хозяйственные помещения, допрашивать рабочий персонал, руководство и даже третьих лиц (например, свидетелей), изъять документы на экспертизу и т. д.

**Встречная налоговая проверка.** На практике данный вид проверок используется активно как при камеральных, так и выездных проверках, но понятия данной проверки в Налоговом кодексе не существует с 2007 года, когда из абз. 2 ст. 87 НК РФ оно было исключено.

Сущность данного вида проверок заключается в получении информации о какой-либо сделке или операции от контрагентов проверяемого налогоплательщика и сопоставление данной информации с документами контролируемого лица.

Вступление в силу ст. 93.1 НК РФ позволило запрашивать информацию и документы о налогоплательщике по конкретным сделкам (также у третьих лиц) и полномочия налоговых органов расширились. Несмотря на это, по-прежнему термин «встречные налоговые проверки» в законодательстве не фигурирует, но активно применяется в практической деятельности налоговых органов.

**Налоговый мониторинг.** В отношении физических лиц и ИП не проводится. Введен данный вид контроля с 01.01.2015 Федеральным законом «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» от 04.11.2014 № 348-ФЗ. Данный вид проверок является инновационным, осуществляется в виде электронного взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами. В отличие от камеральной и выездной проверки, на текущем этапе развития подключение к налоговому мониторингу осуществляется на добровольной основе.

Суть налогового мониторинга заключается в предоставлении налоговому органу налогоплательщиком электронного доступа (удаленного) к его информации в режиме реального времени посредством подключения к базе данных организации для комплексного обследования. Такой доступ является основанием для исчисления и уплаты налогов, так как раскрывает порядок отражения доходов, расходов и объектов налогообложения в регистрах налогового и бухгалтерского учета, согласно ст. 105.26 НК РФ.

Условия для проведения налогового мониторинга изложены в п. 3 ст. 105.26 НК РФ. К налоговому мониторингу могут быть подключены налогоплательщики, соответствующие определенным критериям по сумме уплачиваемых налогов, суммарному объему полученных доходов и совокупной балансовой стоимости активов. Подача заявления об участии производится не позднее 1 сентября года, предшествующего году мониторинга.

Периодом проведения считается календарный год (п. 4 ст. 105.26 НК РФ).

Налоговый мониторинг позволяет компании своевременно быть уведомленной об ошибках в расчетах и подачи налоговой отчетности, что позволяет быстро их исправить. В свою очередь это повышает эффективность налогового контроля, поскольку трудозатрат на поиск нарушений в разы меньше, а оперативность их обнаружения в разы больше. Кроме того, в процессе постоянного контроля налоговый орган может определять риски по определенным сделкам контролируемой компании. К компаниям — участникам налогового мониторинга больше доверия со стороны клиентов.

Налогоплательщики, применяющие налоговый мониторинг, освобождены от камеральных и выездных налоговых проверок. Кроме того, мониторинг позволяет минимизировать налоговые споры и претензии. Хозяйствующие субъекты, подключенные к налоговому мониторингу, имеют возможность использовать налоговый руллинг, позволяющий оперативно решать возникающие в процессе деятельности вопросы, связанные с исчислением и уплатой налогов. На фоне уже давнего развития налогового мониторинга в странах ЕС и общемировой цифровизации его интеграция в нашу страну стала необходимостью.

Из отрицательных сторон мониторинга следует отметить его техническую сложность, а при его обслуживании возникают задачи обеспечения бесперебойности, защиты от кибератак, высокие требования к компетенциям должностных лиц, куриру-

ющих данный вид проверок. Система делает более прозрачной факты хозяйственной жизни организации. Но если налогоплательщики смогут найти пути ухода от уплаты налогов в процессе мониторинга, то, уже освободившись от камеральной и выездной проверки, исчезнет фактор внезапности, что может побудить к «теневилизации» доходов недобросовестных компаний.

В рамках форм налогового контроля активно применяются различные методы. Исследователи и ученые по-разному описывают методы, применяют к ним разную классификацию. Некоторые исследователи приравнивают формы и методы.

В НК РФ методы не указаны, но определены процедуры, которые их заменяют. Обратимся к систематизации и иллюстрации процедур налогового контроля, закрепленных в НК РФ, и их описанию.

Таблица 5

#### Процедуры (методы) налогового контроля

Процедуры (методы) налогового контроля	Статья НК РФ
Инвентаризация	П. 13 ст. 89
Допрос	90
Осмотр предметов, помещений	91,92
Экспертиза	95
Участие переводчика	97
Выемка документов (предметов)	94
Истребование документов	93, 93.1.

Рассмотрим представленные методы подробнее.

**Инвентаризация.** Согласно п. 13 ст. 89 НК РФ, инвентаризация имущества проводится в ходе выездной проверки. Метод охватывает только юридических лиц и ИП.

Инвентаризация – проверка достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика. Происходит сопоставление документальных записей с реальным наличием ос-

новых средств, нематериальных активов, производственных запасов, готовой продукции и пр. Основная цель инвентаризации – выявление неучтенных объектов налогообложения. Результаты инвентаризации отражаются в инвентаризационных актах и описях.

**Допрос свидетеля.** Допрос свидетелей осуществляется в случаях, когда необходимо подтверждение информации, указывающей на наличие налоговых правонарушений. Свидетелем может быть физическое лицо, обладающее информацией, которая может быть полезна для осуществления налогового контроля (ст. 90 НК РФ).

Свидетельские показания могут осуществляться в рамках контрольных мероприятий, проводимых как по юридическому, так и по физическому лицу. От дачи показаний можно отказаться только в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а именно: свидетельствование против самого себя, своего супруга и близких родственников (ст. 51 Конституции РФ).

При получении повестки от налогового органа лицо, указанное в повестке, обязано явиться для дачи показаний в налоговый орган. За неявку на допрос без уважительной причины лицо может быть привлечено к ответственности. Уважительными причинами могут быть признаны неполучение повестки, доставка повестки не по месту проживания лица, нахождение вызываемого лица в командировке или на больничном листе и прочие причины, предусмотренные нормами права. За дачу ложных показаний НК РФ предусмотрен штраф.

**Осмотр предметов, помещений.** Проводится при проведении камеральной, выездной проверки и налогового мониторинга (п. 1 ст. 92 НК РФ). О производстве осмотра составляется протокол (п. 5 ст. 92 НК РФ).

Осмотр помещений охватывает физических и юридических лиц. Осмотр жилого помещения физических лиц, документов и предметов в них, производится либо с согласия самого лица, либо по решению суда (п. 5 ст. 91 НК РФ). В нежилых помеще-

ниях, используемых для извлечения дохода или ведения предпринимательской деятельности проверяемого лица, налоговый орган вправе проверять все, без ограничений (п. 2 ст. 91 НК РФ). Осмотр помещений, документов, предметов физических лиц производится исключительно редко.

Налоговые органы вправе требовать документы у физического лица, у третьих лиц, располагающих информацией для налогового контроля. Личный досмотр в налоговом контроле неправомерен – его осуществляет полиция и только в случаях, предусмотренных законодательством РФ.

**Экспертиза (привлечение эксперта).** Экспертом выступает физическое лицо, имеющее соответствующие знания и умения в области, которая затронута налоговой проверкой и в разрезе которой возник вопрос, требующий специальных компетенций (аб. 2 п. 1 ст. 95 НК РФ).

Экспертиза может проводиться с целью:

- определения стоимости имущества, товаров (работ, услуг);
- удостоверения подлинности документов или их восстановления;
- установления реального объема выпускаемой продукции исходя из размера заявленных затрат;
- выявления фактов отклонений в списании на себестоимость ненужных в производстве материалов и комплектующих;
- в иных случаях.

**Привлечение переводчика.** Переводчик – лицо, обладающее знаниями языка, необходимого для перевода, и имеющее соответствующий статус. Только проверяющее лицо может запросить перевод. При невозможности передачи дословного перевода передается его точный смысл. Вопросы участия переводчика отражены в ст. 97 НК РФ.

**Выемка документов.** Производится при отказе проверяемого лица в предоставлении документов или непредставлении запрашиваемых документов в установленный срок. Выемка осуществляется на основании мотивированного постановления

должностного лица налогового органа для подтверждения и выявления доказательств нарушения налогового законодательства (основываясь на ст. 94 НК РФ). В рамках выездных проверок налоговые органы не могут получить документы и предметы, находящиеся в жилых помещениях (без согласия жильцов), на нежилые помещения запрет не распространяется. Как и при осмотре, обязательно наличие понятых. По результатам процедуры оформляется опись и протокол о выемке.

**Истребование документов.** Процедура аналогична встречным проверкам, описанным ранее. Отказ от предоставления влечет ответственность в соответствии со ст. 126 НК РФ.

Существует два вида данной процедуры:

— запрос документов у проверяемого лица при проведении налоговой проверки. Установлен срок для предоставления документов по такому запросу, который регламентирован НК РФ, и составляет 10 дней со дня получения требования (ст. 93 НК РФ);

— в случае проведения встречной проверки может произойти истребование документов у третьих лиц, обладающих данными, касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика. Срок предоставления документов установлен законодательством — 5 дней со дня получения требования (ст. 93.1 НК РФ).

### 1.3. Показатели оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов

---

Система налоговых органов РФ едина и централизована. Иерархия ФНС представлена тремя уровнями (табл. 6).

Центральным органом управления всей налоговой системы является Министерство финансов РФ и входящая в него Федеральная налоговая служба, действующая с 1993 г. по настоящее время.

Таблица 6

## Структура ФНС РФ по состоянию на 2022 год

Уровень	Характеристика
1. Федеральный	Центральный аппарат ФНС РФ (включает 26 подразделений, два контрольных: контрольное управление и управление камерального контроля)
2. Региональный	Управление ФНС РФ (УФНС) по субъектам РФ в восьми федеральных округах
межрегиональный (подуровень)	Межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, по централизованной обработке данных, по ценообразованию для целей налогообложения
3. Местный	Инспекции ФНС РФ (ИФНС) по районам, районам в городах, городах без районного деления
межрайонный (подуровень)	Межрайонные инспекции ФНС РФ

В системе таможенного регулирования – Минэкономразвития и торговли РФ и входящая в его состав Федеральная таможенная служба.

Для проведения проверок налоговым инспекторам предоставлены различные инструменты организации и обеспечения налогового контроля, а именно, различные базы данных и системы, такие как:

- АИС-3 (главная информационная система ФНС);
- ПТК «Однодневки» (для выявления фирм однодневок);
- ПТК «Счет-фактура»;
- данные ОФД (оператора фискальных данных, через который передается информация о платежах через онлайн-кассы);
- данные ЕГРН (федеральная информационная система, в которой находятся сведения обо всех объектах недвижимости и их сделках);
- ЕГРЮЛ (федеральный ресурс с общими данными обо всех юридических лицах);

– ЕГРИП (Единый государственный реестр предпринимателей);

– базы данных ГИБДД и другие доступные информационные ресурсы.

Также к инструментам можно отнести материалы камеральных и выездных проверок, данные налоговой и финансовой отчетности, банковские выписки (с движением по счетам юридических лиц и физических лиц (с ограничениями)), информацию от кредитных организаций, агентств недвижимости, управляющих компаний, третьих лиц и т. д.

Явным инструментом является возможность ФНС взаимодействовать с другими государственными органами, такими как Министерство финансов РФ, Федеральная таможенная служба, Росфинмониторинг, Росстат, Центральный банк РФ (ЦБ РФ), правоохранительные органы.

В информационных базах данных налоговых органов сосредоточена информация из различных источников, что существенно повышает ее достоверность и сокращает вероятность недопоступления данных.

Результат работы ФНС РФ оценивают с помощью определения эффективности налогового контроля. Эффективность налогового контроля характеризуется показателями, отраженными в табл. 7.

Определимся с основными понятиями, применяемыми при характеристике показателей эффективности работы налоговых органов.

Общая эффективность характеризуется совокупной результативностью проводимых налоговыми органами проверок. Показатели результативности направлены на оценку результата – проверок с выявленными нарушениями к общему числу проверок.

Интенсивность отражает оценку количества проводимых налоговых проверок.

Действенность предполагает оценку влияния налогового контроля на поведение налогоплательщиков.

Качество налогового контроля означает его правомерность в доначислении налогов по результатам проверок.

Таблица 7

**Показатели оценки эффективности контрольной деятельности  
налоговых органов**

Показатель	Метод расчета
Общая эффективность налогового контроля	$(\text{НК} + \text{ПК} + \text{ШК} + \text{НВ} + \text{ПВ} + \text{ШВ}) / \text{НН}$ , где НК, ПК, ШК – налоги, пени, штрафы, дополнительно начисленные в бюджет в результате камеральных проверок; НВ, ПВ, ШВ – в результате выездных; НН – налоги, начисленные по декларациям налогоплательщиков
Коэффициент собираемости (по Крылову Д. В.)	$\text{П} / \text{НП}$ , где П – общий объем налоговых поступлений по налоговому органу (региону, стране); НП – налоговый потенциал
Коэффициент удовлетворенности налогоплательщиков	$\text{КЖ} / \text{КН}$ , где КЖ – количество жалоб на действия сотрудников налоговых органов; КН – общее количество налогоплательщиков
Удельные показатели результативности налогового контроля	Количество проверок, приходящихся на одного налогоплательщика = $\text{КПР} / \text{КН}$ , где КПР – количество результативных проверок; КН – количество налогоплательщиков. Сумма доначислений на одного налогоплательщика = $\text{СД} / \text{КН}$ , где СД – сумма доначислений по проверкам; КН – количество налогоплательщиков; Доля результативных налоговых проверок = $\text{КПР} / \text{КП}$ , где КПР – количество проверок, выявивших нарушения; КП – количество проверок. Сумма доначислений на одну проверку = $\text{СД} / \text{КПР}$ , где СД – сумма доначислений по проверкам; КПР – количество проверок, выявивших нарушения

Окончание табл. 7

Показатель	Метод расчета
Экономичность налогового контроля	$(СД + СН + СШ) / З$ , где: СД – сумма поступивших в бюджет доначисленных платежей в результате налоговых проверок; СН – сумма самостоятельно начисленных и уплаченных налогоплательщиками платежей; СШ – сумма уплаченных в бюджет штрафных санкций; З – затраты на осуществление налогового контроля
Действенность налогового контроля	НН / НП, где НН – сумма самостоятельно начисленных налогов; НП – налоговый потенциал
Интенсивность деятельности налоговых органов (без учета физлиц)	КП / (КНО + КНИП), где КП – количество проверок; КНО – количество налогоплательщиков организаций; КНИП – количество налогоплательщиков ИП
Качество контроля	Доля доначислений по проверкам в общем объеме поступлений по налогу = $СД / П$ , где СД – сумма доначисленных платежей после проверок; П – фактическая сумма поступлений налога в бюджет
Качество проверки	$(СД - СУРС) / СД$ , где СД – сумма доначисленных платежей по контрольной работе; СУРС – сумма уменьшения доначисленных платежей по решениям судебных и (или) вышестоящих органов

Информацию для расчета показателей, приведенных в табл. 7, как правило, отражают в стандартизированных формах налогового контроля.

Трудным представляется определение показателя налогового потенциала, так как он характеризует максимально возможную к начислению сумму налоговых платежей и сборов, штрафных санкций и пеней по результатам контрольных мероприятий налоговых органов за отчетный период, что невозможно точно определить.

## 1.4. Налог на доходы физических лиц: особенности исчисления и контроля

НДФЛ является прямым налогом. Помимо физических лиц (граждан), его уплачивают индивидуальные предприниматели. В большинстве случаев исчисляется, удерживается и перечисляется в бюджет налоговым агентом, чаще всего в лице которого выступает работодатель. Работодатель также несет обязательства по уплате страховых взносов за работников во внебюджетные фонды.

Наличие страховых взносов повышает важность контрольной деятельности за исчислением и уплатой НДФЛ, так как база исчисления платежей идентичная.

Налогоплательщиками по НДФЛ являются резиденты (фактически находящиеся в РФ не менее 183 дней за календарный год) и нерезиденты, получающие доходы от источников в РФ (п. 1, 2 ст. 207 НК РФ).

Налоговым агентом признается лицо, на которое возложена обязанность по исчислению, удержанию (у налогоплательщика) и перечислению налогов в бюджетную систему РФ. Уплачивается НДФЛ со средств граждан, ИП, а страховые взносы за счет работодателя (налогового агента).

Характеристика НДФЛ представлена в табл. 8.

Таблица 8

Элементы налогообложения по НДФЛ и их характеристика

Элемент налогообложения	Характеристика
Налогоплательщики (ст. 207 НК РФ)	Физические лица – налоговые резиденты и нерезиденты. Налоговый резидент – физическое лицо, пребывающее на территории РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 месяцев следующих подряд

Окончание табл. 8

Элемент налогообложения	Характеристика
Объект налогообложения (ст. 209 НК РФ)	Для резидентов – доходы, полученные от источников в РФ и (или) за ее пределами. Для нерезидентов – доходы, полученные от источников в РФ
Ставки (ст. 224 НК РФ)	Для резидентов основной ставкой является 13 % (15 % при превышении дохода свыше 5 млн руб. – в рамках прогрессивной шкалы), для нерезидентов – 30 % и др. По отдельным видам доходов возможны ставки 9 %, 15 %, 35 %
Налоговая база	Денежное выражение полученного дохода
Налоговый и отчетный период	Налоговый период – календарный год (ст. 216 НК РФ), отчетные периоды по НДФЛ НК РФ не установлены (исключение для формы 6-НДФЛ)
Расчет налоговой базы, формула	НД – ДНН – НВ, где НД – сумма начисленных доходов; ДНН – доходы, не подлежащие налогообложению; НВ – налоговые вычеты (стандартные, социальные, имущественные, профессиональные)
Расчет налога, формула	НБ × НС, где НБ – налоговая база; НС – налоговая ставка

Если физические лица получают доход в соответствии со ст. 228 НК РФ или занимаются предпринимательской деятельностью, частной практикой (ст. 227 НК РФ), то такие доходы отражаются в декларации 3-НДФЛ, по которой установлен срок сдачи – 30 апреля года, следующего за отчетным. С 2022 г. заявить такие доходы можно онлайн через личный кабинет налогоплательщика с упрощенной процедурой.

При наличии у физического лица обязанности самостоятельно декларировать свои доходы и уплачивать налог, срок уплаты – 15 июля года, следующего за отчетным (п. 4 ст. 228 НК РФ).

Существует семь форм отчетности по НДФЛ, которые обобщены в табл. 9.

Таблица 9

#### Формы налоговой отчетности по НДФЛ

Форма	Описание	Кем заполняется
1-НДФЛ	Карточка учета НДФЛ по месту работы, предоставления вычетов. Отражается в регистрах налогового учета на каждого работника отдельно	Налоговым агентом
2-НДФЛ	Справка о доходах конкретного физического лица с места работы	Налоговым агентом
3-НДФЛ	Декларация по доходам, с которых физические лица (ИП) самостоятельно обязаны перечислять налог в соотв. с 228 ст. НК РФ. Активно используется для получения вычетов по НДФЛ	Гражданами (ИП, лица частной практики)
4-НДФЛ	Форма с указанием предполагаемой суммы налога от осуществления предпринимательской деятельности/занятия частной практикой в текущем налоговом периоде. Используется в случаях, когда ИП вновь зарегистрировано для уплаты авансового платежа по НДФЛ	Вновь созданными ИП и лицами частной практики
5-НДФЛ	Форма с данными обо всех налогоплательщиках региона в разрезе налоговой базы (по 9, 13, 15, 30 и 35 % ставками), вычетов в разных категориях, прогноза по определению налоговых отчислений и вычетов на будущие периоды	Налоговой службой

Окончание табл. 9

Форма	Описание	Кем заполняется
6-НДФЛ (с 2016 г.)	Форма сдачи отчетности (поквартально) в целом по всем работникам организации и ИП с указанием доходов, исчисленных и уплаченных сумм НДФЛ за отчетный период (квартал)	Налоговым агентом
7-НДФЛ	Отчетная форма по налоговым ставкам, суммам НДФЛ, исчисленным и удержанным суммам налога. Формируется на основе форм 6-НДФЛ. Является внутренней сводной формой налоговых органов, используется УФНС по регионам	Налоговой службой

Табл. 9 иллюстрирует разнообразные формы отчетности по НДФЛ, но основными из них являются 2-НДФЛ, 3-НДФЛ и 6-НДФЛ, так как именно данные формы участвуют в налоговых проверках и регулярно сдаются в большом количестве. Форма 2-НДФЛ с 2021 года отменена, вместо нее установлено приложение № 1 «Справка о доходах и суммах налогов физического лица», входящая в 6-НДФЛ.

Особое внимание при проведении налогового контроля посвящено проверке обоснованности применения льгот и вычетов. Вычеты по НДФЛ уменьшают сумму полученного налогоплательщиком дохода. Законодательством по НДФЛ определены следующие группы вычетов: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные, инвестиционные. Вычет может быть предоставлен с учетом действующих законодательных ограничений и сумм полученного за год дохода.

Для возврата НДФЛ по причине получения вычета требуется сдача 3-НДФЛ декларации, заявления на возврат налога и документы, подтверждающие расходование денежных средств на цели, предусматривающие возможность получения налого-

вого вычета. Виды вычетов и их характеристика представлены в табл. 10, 11.

Таблица 10

**Налоговые вычеты по НДФЛ: стандартный и социальный**

Вычет	Описание
Стандартный, ст. 218 НК РФ (ежемесячно предоставляет работодатель)	– 3 000 руб. для лиц, пострадавших на ЧАЭС, ПО «Маяк», инвалиды ВОВ и пр. (пп. 1 п. 1); – 500 руб. – герои СССР, РФ, участники ВОВ, инвалиды 1, 2 групп и пр. (пп. 2 п. 1)
	Вычет на детей, получатели – родители (попечители, опекуны и др.): 1 400 руб. на 1-го ребенка и на 2-го ребенка, 3 000 руб. на 3-го и каждого последующего, 12 000 руб. (для родителей, усыновителей) и 6 000 руб. (для опекунов, попечителей) на каждого ребенка, если ребенок в возрасте до 18 лет включительно, либо учащийся студент очной формы до 24 лет включительно – инвалид I или II гр.
	Стандартный вычет на детей прекращается с того момента, когда начисленный доход налоговым агентом нарастающим итогом в течение года превысит 350 000 руб.
	Если налогоплательщик имеет право на несколько стандартных вычетов, то предоставляется максимальный из них (не касается стандартных вычетов на детей)
Социальный, ст. 219 НК РФ (предоставляется только налоговыми органами по декларации гражданина за истекший календарный год)	На лечение, обучение, благотворительные цели, на сумму пенсионных взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и (или) добровольного пенсионного страхования, добровольного страхования жизни и сумм оплаты независимой оценки квалификации, физкультурно-оздоровительные услуги.

Окончание табл. 10

Вычет	Описание
Социальный, ст. 219 НК РФ (предоставляется только налоговыми органами по декларации гражданина за истекший календарный год)	Ограничения по обучению: не более 50 000 руб. за календарный год на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей, уплаченных за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на очной форме обучения, 120 000 руб. – за обучение, лечение (кроме дорогостоящего) на негосударственное пенсионное обеспечение за самого налогоплательщика либо его брата или сестру в возрасте до 24 лет включительно
	Ограничения по вычетам на благотворительность составляет 25 % от суммы облагаемых доходов (до вычетов) в календарном году

В табл. 11 представлены имущественные и инвестиционные вычеты. Для получения имущественных и инвестиционных налоговых вычетов необходимо подать декларацию и подтверждающие право на вычет документы в налоговый орган в бумажном или электронном виде с использованием информационных ресурсов и специальных программ.

Таблица 11

**Имущественные и инвестиционные налоговые вычеты по НДФЛ**

Группа вычетов (название)	Размер вычета
Имущественный вычет с продажи (ст. 220 НК РФ)	При продаже жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков и земельных участков, находящихся в собственности к моменту продажи менее минимального срока (3 или 5 лет в случаях, определенных законодательством), вычет составляет 1 000 000 руб. При продаже прочего имущества, находящегося в собственности к моменту продажи менее 3 лет, – 250 000 руб. Вместо фиксированной суммы вычета возможно использование вычета в размере стоимости приобретения реализуемого имущества

Окончание табл. 11

Группа вычетов (название)	Размер вычета
Вычет на приобретение жилья (новое строительство) (ст. 220 НК РФ)	В размере стоимости приобретения или строительства жилых домов или квартир, но не более 2 000 000 руб. Вычет в сумме процентов, уплаченных по кредитам, взятым на приобретение жилых домов или квартир, но не более 3 000 000 руб. При сделках с взаимозависимыми лицами вычет не предоставляется
Инвестиционный вычет (ст. 219.1 НК РФ)	В размере внесенных средств на ИИС, но не более 400 000 руб. ИИВ на доход, условия: вычет только с суммы заработка по фондовым операциям, получение вычета только при закрытии счета и не раньше, чем через 3 года после его открытия (официальный доход значения не имеет)

Помимо основных вычетов, перечисленных в табл. 10, 11, существуют профессиональные налоговые вычеты (ст. 221 НК РФ), доступные только для:

– ИП – в размере фактически понесенных расходов в рамках своей деятельности (есть ограничения) или фиксированного вычета в размере 20 % от полученного дохода без НДС и акцизов;

– граждан, работающих по гражданско-правовым договорам на выполнение работ или по оказанию услуг в размере фактически понесенных и документально подтвержденных расходов, связанных непосредственно с выполнением данных работ;

– граждан, получающих вознаграждения по авторским договорам или за создание, исполнение или другое действие в отношении произведений искусства, литературы, науки, правила по вычетам как у ИП, но размер вычета по каждому виду авторской деятельности разный (от 20 до 40 %) согласно таблице с нормативами (аб. 2 п. 3 ст. 221 НК РФ).

Контроль за исчислением и уплатой НДФЛ является сложным процессом, так как затрагивает широкий перечень налогоплательщиков и налоговых агентов. Контролируемыми лицами по уплате НДФЛ выступают юридические лица – работодатели, физические лица, индивидуальные предприниматели, лица частной практики, для каждого из которых существуют свои особенности исчисления и уплаты данного налога в соответствии с НК РФ.

С 2019 г. для лиц, осуществляющих в индивидуальном порядке предпринимательскую деятельность, введен новый режим налогообложения, сокращающий перечень плательщиков НДФЛ, налог на профессиональный доход. Данный режим введен на 10 лет в порядке эксперимента. Природа налога на профессиональный доход произошла от НДФЛ, поскольку имеет тот же объект налогообложения и налоговую базу, но с рядом специфических особенностей. Регулируется НПД ФЗ № 422 «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”» от 27.11.2018 (в послед. ред. ФЗ № 305 от 02.07.2021).

Эксперимент по разработке и введению нового режима налогообложения был задуман и реализован с целью выявления доходов физических лиц, которые их получают, но при этом не уплачивают налоги должным образом. Ставка налога на профессиональный доход в разы ниже ставки НДФЛ, что делает его для плательщиков более привлекательным с позиции легализации своей деятельности с наименьшими затратами.

Идея по расширению охвата налогоплательщиков за счет понижения ставки оправдана ростом налоговых поступлений в бюджетную систему за счет количественного преимущества физических лиц, исполняющих свои налоговые обязательства в должной мере.

Налог на профессиональный доход имеет второе название, применяемое в том числе и в практике, – налог на самозанятых. Определения самозанятого в законодательстве, в част-

ности НК РФ, нет, но данный термин широко используется в научной литературе и встречается в разъяснениях различных ведомств. Полный реестр профессий по видам деятельности, относящихся к самозанятым, отсутствует, но есть исключения (ФЗ-422, ст. 4, 6). Примеры самозанятости: косметические услуги, перевозка, фриланс на электронных площадках, бухгалтерские/юридические консультации, IT-услуги, сдача квартиры в аренду, выпечка тортов, ремонт помещений и так далее.

В письме Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 03.03.2020 № 16–1/В-87 отмечено, что предпринимательство и самозанятость идентичны, поскольку и та, и другая деятельность приносит прибыль (доход), с тем отличием, что индивидуальные предприниматели зарегистрированы в установленном законом порядке, а самозанятые – нет. Аналогичной точки зрения придерживается и ФНС (Письмо ФНС России от 19.04.2019 № СД-4–3/7497@ «О применении налога на профессиональный доход»).

По ГОСТ 12.0.004–2015 под самозанятым лицом понимается человек, самостоятельно занятый трудом по оказанию услуг в рамках договоров гражданско-правового характера, в том числе в форме индивидуального предпринимательства. При этом между ИП и самозанятым есть существенные отличия, что отражено в табл. 12, но любой ИП, не имеющий наемных работников, вправе встать на учет в качестве налогоплательщика НПД.

Самозанятые лица не платят взносы во внебюджетные фонды (при желании можно заключить договор добровольного пенсионного страхования) и имеют низкие налоговые ставки по НПД – 4 % с доходов, полученных от физических лиц, 6 % – с юридических лиц и ИП.

При регистрации самозанятому предоставляется единовременный вычет (при наличии дохода) в размере 10 000 руб. (гражданам от 16 до 18 лет – в размере 12 130 руб.), которыми можно оплатить только частично будущий налог (1–2 %), автоматически рассчитываемый в приложении.

Таблица 12

**Отличия плательщиков налога на профессиональный доход от ИП**

Критерий сравнения	Плательщик НПД	ИП
Регистрация в ФНС	Через мобильное приложение «Мой налог», сайт налог.ру, банк или портал госуслуг	Заявление, определенный пакет документов для ФНС, госпошлина
Уплата налогов	НПД (через личный кабинет в приложении ФНС или сайт налог.ру)	НДФЛ в общем порядке или спецрежимы: ПСН, УСН, ЕСХН
Предельный размер доходов	Не более 2,4 млн руб. в год (иначе необходимо регистрироваться в качестве ИП)	При УСН – не более 150 млн руб., при ПСН – не более 60 млн руб.
Наличие наемных сотрудников	Недопустимо	Допустимо, ограничения при УСН – не более 100 человек, при ПСН – не более 15
Ведение налогового учета	Ведение автоматически в приложении ФНС или на сайте налог.ру	Ведение налогового и кадрового учета
Отчетность	Не требуется	Декларации по уплаченным налогам и отчет по выплатам персоналу (исключение для ПСН)
Уплата страховых взносов	Не обязаны	Все законодательно установленные взносы (даже при отсутствии дохода)

При этом самозанятые так же, как и предприниматели, подвержены налоговому контролю, в частности камеральным проверкам, допросам, осмотру необходимых документов и другим процедурам согласно НК РФ. Для них действуют аналогичные штрафы за нарушение налогового законодательства, пени, но ввиду специфики организации деятельности, данная разновидность доходов является сложно контролируемым направлением.

## 2. Анализ эффективности налогового контроля за исчислением и уплатой НДФЛ по Российской Федерации и на примере работы районной ИФНС России г. Екатеринбурга

---

### 2.1. Оценка значимости налогового контроля за исчислением и уплатой НДФЛ на фоне текущей экономической ситуации в РФ

---

Налоговую безопасность страны как часть экономической безопасности связывают именно с формированием доходной части бюджета, то есть с реализацией фискальной политики государства. Исходя из этого утверждения, вытекает важность налогового администрирования, а именно построения этого процесса на должном уровне, обеспечивающем эффективность собираемости налогов в бюджетную систему.

Размер бюджетных доходов напрямую зависит от собираемости налоговых платежей, что прослеживается на основании анализа цифровых данных, приведенных ниже. Анализируя данные рис. 5, следует отметить, что средний темп роста совокупных доходов консолидированного бюджета за 2016–2019 гг. составил 112,1 %, налоговых доходов – 120,2 %, то есть налоговые доходы показывают более высокий темп роста. Тем не менее доходы в 2020 г. стали уменьшаться. Сокращение доходов

за период 2019–2020 гг. составило 3,3 %, налоговые доходы показали резкое снижение на целых 9,8 %.

Данное снижение обусловлено сокращением добычи нефти (выполнение договоренностей об ограничении ее добычи), а также снижением спроса и налоговые послабления для бизнеса в связи с пандемией. Не все налоговые доходы показали тенденцию к снижению, поступления НДФЛ не сократились, а, напротив, продемонстрировали положительную динамику. Факт сохранения положительной тенденции в собираемости НДФЛ обусловлен проводимыми государством мерами по поддержке бизнеса в пандемийный период, что позволило сохранить рабочие места и оплату труда. Тем не менее общий тренд за 2017–2021 гг. поступлений в консолидированный бюджет, положительный.

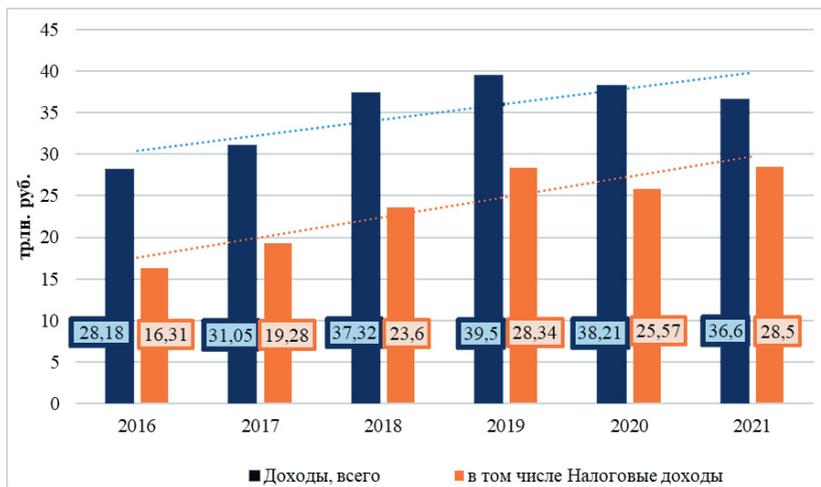


Рис. 5. Динамика налоговых доходов в совокупных доходах консолидированного бюджета РФ за 2016–2021 гг., в трлн руб.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Данные сайта ФНС России. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/) (дата обращения: 30.05.2022).

К 2020 г. налоговые поступления составили 25,57 трлн руб., все доходы – 38,21 трлн руб., то есть налоговые доходы занимают около 70 % удельного веса в разрезе всех притоков в консолидированный бюджет РФ, что однозначно говорит о высокой роли налоговых платежей для государства.

Эффективный налоговый контроль, обеспечивающий своевременность и полноту налоговых поступлений в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды, особенно актуален, когда в стране наблюдаются отрицательные тенденции социально-экономических показателей, а именно:

- падение общих экономических показателей, в частности ВВП и ВВП;
- снижение или замораживание золотовалютных резервов страны;
- образование дефицита в бюджете государства и внебюджетных фондах или снижение темпов роста, что ведет к повышенному риску возникновения кассового разрыва, чреватому ростом внешнего и внутреннего долга государства и других многочисленных проблем;
- увеличение числа теневой составляющей и, как следствие, скрытого фонда оплаты труда занятого населения страны;
- снижение налоговых поступлений, поступлений сборов и страховых взносов, являющихся главным источником финансового обеспечения государства в целом, его субъектов и органов местного самоуправления;
- падение уровня жизни населения, демографические кризисы.

Таким образом, последующий анализ данных показателей может свидетельствовать о необходимости повышения налогового контроля. Именно в рамках налогового контроля, в особенности касающегося НДФЛ, государство выявляет и восполняет бюджет недостающими скрытыми или неправильно исчисленными и удержанными суммами с налогоплательщиков.

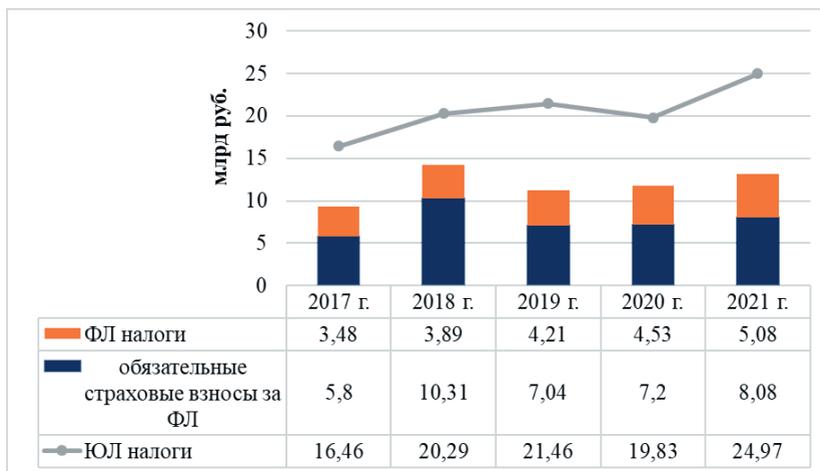


Рис. 6. Поступления в консолидированный бюджет и внебюджетные фонды РФ в разрезе категорий налогоплательщиков за 2017–2021 гг., (млрд руб.)<sup>2</sup>

Наблюдается положительная динамика роста поступлений налогов с физических лиц, обязательных страховых взносов за физических лиц, уплачиваемых налоговыми агентами-работодателями, а также налогов, уплачиваемых организациями (рис. 6). Свыше 90 % налогов, уплачиваемых физическими лицами или налоговыми агентами за них по объектам налогообложения, возникающим у физических лиц, приходится на НДСЛ.

При этом обязательных страховых взносов в 2021 году в 1,6 раз больше, чем налогов с физических лиц, что объяснимо гораздо более высокой ставкой по этим взносам (30 %) против ставок по НДСЛ, налога на имущество физических лиц, транспортного налога с физических лиц и иных налогов, касающихся граждан.

<sup>2</sup> Составлено по данным форм статистической налоговой отчетности // Федер. налоговая служба. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/) (дата обращения: 30.05.2022).

Таким образом, можно сделать вывод, что с 2017 г. удельный вес налогов с физических лиц (в первую очередь НДФЛ) и страховых взносов в представленном периоде всегда был значительный для государства, а значит, требует повышенной эффективности контроля в отношении данных поступлений.

Обратимся к анализу исполнения федерального бюджета РФ, представленного на рис. 7.



Рис. 7. Исполнение федерального бюджета РФ за 2017–2021 гг., млрд руб.<sup>3</sup>

Анализируя период 2017–2020 гг., прослеживается увеличение расходов бюджета, самый высокий показатель расходования средств в представленном периоде был зафиксирован в 2020 г., составивший 25,29 % прироста по сравнению с 2019 г. Как следствие, это отразилось на возникновении отрицательного сальдо, являющегося пиковым за данный период.

<sup>3</sup> Составлено по данным официального сайта Министерства финансов России. URL: <https://minfin.gov.ru/ru/statistics/fedbud/> (дата обращения: 31.03.2022).

Появление дефицита бюджета в первую очередь связано с пандемией, которая спровоцировала дополнительные незапланированные расходы для бюджета. В 2020 г. из бюджета производились единоразовые выплаты для отдельных категорий граждан, возросли расходы на здравоохранение и прочие. Вводимые правительством ограничительные меры, в том числе локдауны, отрицательно сказались на работе хозяйствующих субъектов, которые ухудшили экономическую ситуацию в целом по России и в мире.

Стоит отметить, что из-за пандемии и текущих событий, связанных со спецоперацией на Донбассе, многие мероприятия были отменены, в частности мораторий на выездные налоговые проверки, который существует с 2020 г., что, безусловно, отрицательно сказалось и скажется в дальнейшем на эффективности налогового контроля и наполняемости бюджета.

К концу 2022 г. прогнозируется ухудшение экономической ситуации, по оценкам экспертов, снижение ВВП составит от 8 до 10 %, что несомненно связано с текущим и прогнозируемым положением дел.

Всемирный банк спрогнозировал падение ВВП России на 11,2 %, при этом ожидается его рост в 2023 и 2024 гг. на 0,6 и 1,3 % соответственно, рост инфляции — до 22 %, сокращение импорта — на 35,2 % и экспорта товаров и услуг — на 30,9 %. Неопределенность по поводу прогнозов крайне высокая, как признало большинство экспертов. Кроме того, продолжится рост расходов на оказание поддержки населению, организациям, индексацию пенсий и заработных плат работникам бюджетных организаций.

В качестве основных причин нестабильности ситуации и экономических показателей следует отметить следующие:

- отрицательное влияние давно введенных санкций в связи с присоединением полуострова Крым в 2014 г.;
- пандемия, остановившая многие производства и заставившая власти РФ оказывать дополнительное финансирование наиболее пострадавшим отраслям, а также гражданам, в пер-

вую очередь наиболее слабым социальным слоям населения, пенсионерам, врачам в «красных зонах» и военнослужащим;

- высокая инфляция и волатильность курса рубля;

- высокая ключевая ставка ЦБ РФ (17–20 %), которая замедляет развитие производства, строительства, покупательскую способность граждан, особенно в отношении транспорта и недвижимости (неподъемные проценты по ипотеке и автокредиту), в целом негативно влияет на экономику;

- новые санкции в связи с проведением военной операции, из-за которых Россия оказалась самой засанкционированной страной в мире, обойдя Иран, КНДР и ряд других государств;

- замораживание российских золотовалютных резервов (ЗВР) странами ЕС (на сумму около 300 млрд долл., что составляет примерно 45 % от общего уровня ЗВР Банка России);

- уход с российского рынка многих иностранных компаний, рост безработицы, снижение конкуренции;

- разрыв дипломатических отношений со странами ЕС, нежелание сотрудничать многих европейских, американских (в том числе канадских), японских, австралийских компаний с российскими, что приводит к логистическим проблемам, дефициту комплектующих, многих ключевых запчастей. Вызвана данная проблема не только «холодными» отношениями между Россией и перечисленными странами, но и тем, что сами иностранные компании лишились ресурсов со стороны поставок российских компаний, в том числе образовался дефицит энергоресурсов, металлов, удобрений и т. д.;

- большие траты бюджета на поддержание российской экономики, например выделение до 1 трлн руб. Правительством РФ на поддержку фондового рынка из ФНБ (Фонда национального благосостояния) – на покупку акций российских компаний (условия выкупа определены Минфином);

- значительные траты на спецоперацию по защите Донбасса (речь идет о выделении средств на обеспечение Вооруженных сил РФ и гуманитарную помощь).

Перечисленные факторы отрицательно скажутся на ВВП, динамика которого проиллюстрирована на рис. 8.

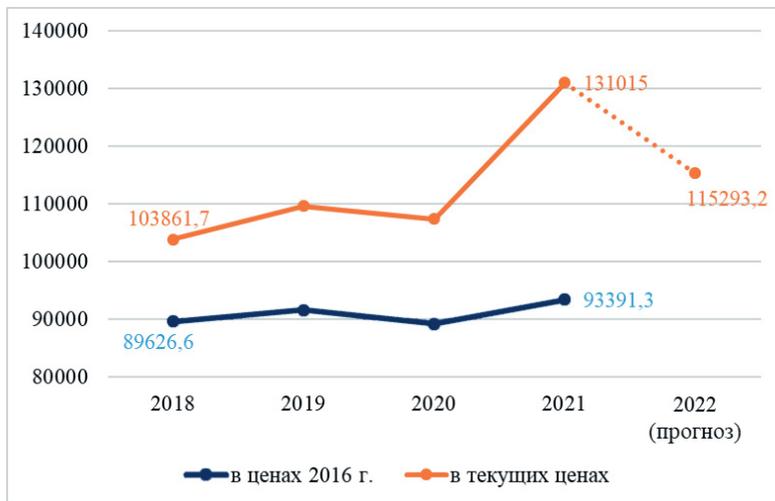


Рис. 8. Номинальный и реальный (в ценах 2016 г.) ВВП РФ на 2018–2021 гг. по данным Росстата с прогнозом на 2022 г., млрд руб.<sup>4</sup>

ВВП является ключевым макроэкономическим показателем, характеризующим экономическое состояние страны, показывая рыночную стоимость всех товаров и услуг, произведенных в стране за определенный период времени, предназначенных для конечного потребления. Несмотря на то, что номинальный ВВП России к 2021 г., согласно данным рис. 8, увеличился на 22 %, или на 23,63 трлн руб., по сравнению с предыдущим годом, темпы прироста реального ВВП (приведенного дефлятором в цены за базовый период 2016 г.) составили 4,8 %, или 4,23 трлн руб. Вызвано это высокой инфляцией (16 % в марте

<sup>4</sup> Составлено по прогнозу номинального продукта по заявленным Всемирным банком значениям темпов снижения ВВП. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/> (дата обращения: 30.05.2022).

2022 г.), что также подтверждают значения волатильного курса рубля – в марте 2022 г. достигнуты рекордные значения валютной пары USD/RUB = 120. В 2022 г. прогнозируется уменьшение ВВП до 115,3 трлн руб., но, вероятно, значение валового продукта не опустится к допандемийным значениям 2018–2019 гг.

Таким образом, в текущей неблагоприятной экономической ситуации, согласно анализу исполнения бюджета и динамики ВВП с будущим прогнозом, с учетом значительной части замороженных Европейским союзом российских активов, необходимость в дополнительных бюджетных средствах лишь увеличивается. Это означает, что необходимо обеспечить в первую очередь надлежащий налоговый контроль, в том числе за исчислением и уплатой НДФЛ, так как налоги являются главным донором государства, а в обостренные кризисные периоды, как правило, наблюдается рост теневизации.

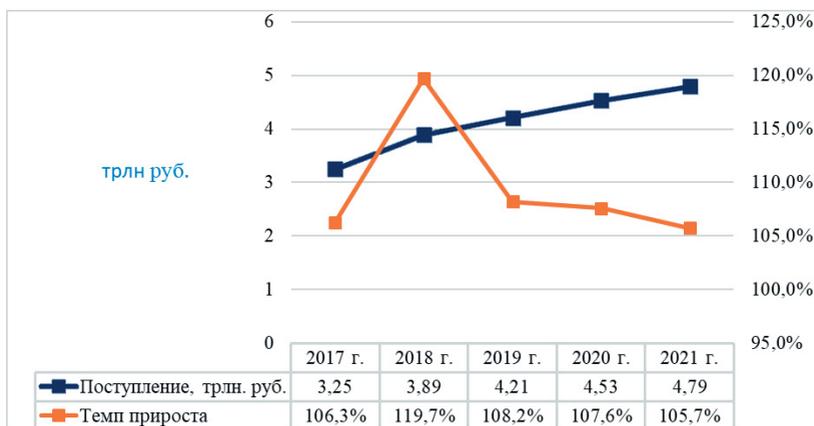


Рис. 9. Поступления НДФЛ в консолидированный бюджет РФ, 2017–2021 гг., в трлн руб.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Составлено по данным официального сайта Министерства финансов России. URL: <https://minfin.gov.ru/ru/statistics/fedbud/> (дата обращения: 31.03.2022).

Исходя из данных рис. 9, поступления налога с доходов физических лиц в консолидированный бюджет РФ в рассматриваемом периоде всегда растет, но начиная с 2019-го темпы роста стали замедляться. Если сравнивать 2021 г. с 2018-м, на который пришелся самый высокий темп прироста поступлений НДФЛ, то в 2021 г. он снизился в 0,88 раз (105,7 % против 119,7 %), при этом сами поступления сохраняют положительную динамику.

Сравнивая с исполнением федерального бюджета (рис. 5), поступления в 4,79 трлн руб. с НДФЛ составляют около 20 % от всех его расходов, и в 8,9 раз больше профицитного сальдо (0,54 трлн руб.) за 2021 г.

Наглядно удельный вес НДФЛ в налоговых поступлениях прослеживается на рис. 10.

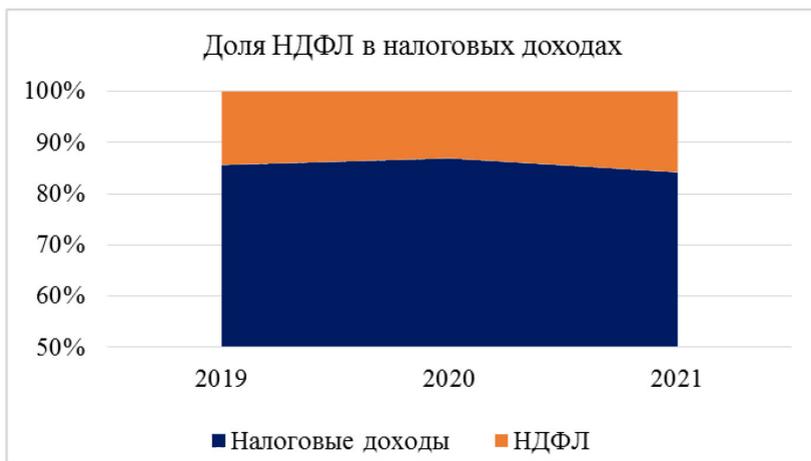


Рис. 10. Соотношение НДФЛ в налоговых доходах за 2019–2021 гг., в тыс. руб.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Составлено по данным официального сайта ФНС России. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 31.03.2022).

К январю 2022 г. поступления НДС в консолидированный бюджет РФ составили 4,9 трлн руб. (рис. 11), в то время как все налоговые поступления составили 28,5 трлн руб. Приток доходов с налога на самозанятых не сравним с любым другим налогом, занимает в удельном весе менее 1 %, но при этом за 2021 г. наблюдается резкое увеличение НПД – в 6,5 раз по сравнению с 2020 г., что обеспечило приток 21 322,4 тыс. руб.

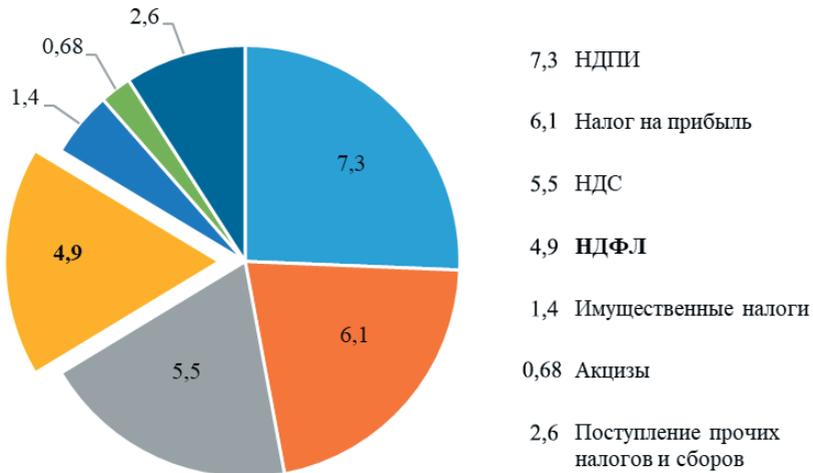


Рис. 11. Налоговые доходы в консолидированном бюджете РФ по видам налогов и сборов за 2021 г., трлн руб.<sup>7</sup>

Поступления НДС занимают 1/5 часть от всех налогов и сборов.

Согласно данным табл. 13, налоговые поступления являются одним из главных источников доходов государства, среди которых в удельном весе на НДС приходится около 17 %.

<sup>7</sup> Составлено по данным Аналитического портала ФНС // Поступления в бюджетную систему РФ. URL: <https://analytic.nalog.gov.ru> (дата обращения: 30.03.2022).

Для сравнения, налоговых поступлений больше на 15 %, чем все расходы федерального бюджета за 2021 г. и больше в 6,8 раз внешнего долга РФ. НДФЛ в расходах бюджета занимает 20 %, а от внешнего долга РФ – 85 %.

Таблица 13

**Значение налоговых поступлений и страховых взносов для государства**

Показатели	Значение показателей, трлн руб.	Удельный вес от столбца «Значение показателей»					
		Поступления		ВВП		Расходы бюджета (в исполнении федер. бюджета), %	Внешний долг РФ <sup>8</sup> , %
		Все	С физлиц <sup>9</sup> , %	Номинальный, %	Реальный, %		
Налоговые поступления	28,5	X		21,7	30,5	115	680 (в 6,8 раз)
из которых НДФЛ	4,9	17,2	96,5	4	5,2	20	85
Страховые взносы	8,1	28,4	159 (в 1,6 раз)	6,2	8,7	33	193 (в 2 раза)

Значение контролю за исчислением и уплатой НДФЛ дополнительно придает то, что с тех же доходов перечисляются страховые взносы, так что правильность их исчисления и перечисления зависит напрямую от задекларированных доходов. Для сравнения, страховые взносы занимают 1/3 часть всех расходов федерального бюджета – за счет более высоких ставок страховых взносов, чем НДФЛ, их суммы больше. На фоне 28,5 трлн руб. налоговых поступлений 8,1 трлн руб. приходится на обязательные страховые взносы.

<sup>8</sup> На 01.01.2022 составил 4,2 трлн руб.

<sup>9</sup> В том числе с налогов физлиц, которые удерживает и перечисляет налоговый агент, например работодатель, по форме 6-НДФЛ.

Таким образом, налоговый контроль, в частности по НДФЛ, имеет значимую роль в фискальной политике государства.

## 2.2. Характеристика районной ИФНС г. Екатеринбурга, анализ основных нарушений по НДФЛ, выявленных в ходе контрольной деятельности налоговых органов

---

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 (ред. от 17.08.2021) «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2021), ФНС РФ является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Согласно Приказу Минфина РФ от 17.07.2014 № 61н (от 17.11.2021) ИФНС по району, району в городе, городу без районного деления, инспекция межрайонного уровня – территориальный орган ФНС, входящий в единую централизованную систему налоговых органов. Большинство функций, перечисленных в предыдущем абзаце, совпадают и указаны в п. 3 раздела 1 настоящего приказа. Основное отличие в местонахождении в иерархии налоговых служб – ФНС имеет федеральный уровень, а ИФНС подведомственны ФНС РФ и находятся в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъекту.

На протяжении нескольких лет анализируемая инспекция стала одним из лидирующих территориальных органов Свердловской области.

По последним данным, в структуре инспекции 19 отделов, 272 сотрудника (табл. 14), среди которых свыше 90 % имеют высшее образование.

Таблица 14

## Структура районной ИФНС г. Екатеринбурга на 01.01.2022 г.

№	Наименование структурного подразделения	Кол-во штатных сотрудников (без персонала по охране и обслуживанию зданий)
1	Руководство (начальник инспекции + заместитель)	6 (1+ 5)
2	Отдел общего обеспечения	22
3	Отдел кадров	5
4	Отдел безопасности	5
5	Юридический отдел	10
6	Отдел учета налогоплательщиков	10
7	Отдел работы с налогоплательщиками	17
8	Отдел ИТ	5
9	Аналитический отдел	5
10	Отдел урегулирования задолженности	26
11	Отдел обеспечения процедур банкротства	10
12	Отдел камеральных проверок № 1 (ОКП № 1) – НДС	24
13	ОКП № 2 – физических лиц	27
14	ОКП № 3 – юридических лиц	23
15	Отдел предпроверочного анализа и истребования документов	23
16	Отдел выездных проверок	14
17	Отдел оперативного контроля	8
18	Отдел урегулирования задолженности № 2	22
19	Контрольно-аналитический отдел	10
	Итого	272

В соответствии с данными табл. 14, почти 30 % сотрудников работают в отделах камерального контроля (74 чел.) и всего 14 чел. в отделе выездных проверок. Помимо камеральных отделов, многочисленными являются отделы общего обеспечения (22 чел.), урегулирования задолженности (48 чел. на 2 отдела), отдел предпроверочного анализа и истребования документов (23 чел.) и отдел работы с налогоплательщиками (17 чел.). За последние года численность сотрудников является стабильной, более 5 % изменений в год не наблюдалось, что объясняется весомой долей сотрудников со стажем свыше 10 лет, при этом средний возраст инспекторов – 30–35 лет. Имеются единичные сотрудники, которые работают с момента основания инспекции, имеющие стаж около 20 лет.

Основным инструментом в осуществлении контроля является программный продукт – автоматизированная информационная система АИС «Налог-3». Переход на нее начался в 2019 г. Данный программный продукт хорошо себя зарекомендовал и активно используется в деятельности налогового органа.

Данная система на фоне самой масштабной цифровизации ФНС по сравнению с другими государственными ведомствами позволяет обрабатывать огромный набор данных, анализировать и формировать по ним необходимую информацию, обеспечивая автоматизацию в деятельности ФНС России, что улучшает оперативность и эффективность налогового контроля.

Внедрение информационных технологий современного типа в работу налоговых служб является необходимым условием их нормального функционирования и приоритетным направлением налоговой политики. Так, АИС-3 направлена на решение следующих задач:

- «– обеспечить открытость налоговых органов для налогоплательщиков путем упрощения процедур взаимодействия с ФНС РФ (путем перевода в электронный, дистанционный вид);
- создание единого информационного массива данных для всех инспекций;

- содействие соблюдению сроков и качества исполнения налоговых процедур;
- снижение текущих издержек налогового администрирования;
- совершенствование процедур информационного взаимодействия с органами государственной власти и местного самоуправления;
- обеспечение единого достоверного ресурса со всей информацией о налогоплательщиках для своевременного выявления признаков и нарушений в исчислении, удержании и уплате налогов и сборов;
- обеспечение автоматизированного мониторинга со стороны руководства налоговых органов, в том числе управлений по субъектам РФ для территориальных органов;
- снижение трудозатрат на проведение расчетов и сбор данных;
- повышение качества принятия решений, анализа и прогнозирования за счет интегрированных аналитических инструментов»<sup>10</sup>.

Таким образом, АИС-3 значительно повышает эффективность деятельности налоговых органов, в то же время появляются риски кибератак и аппаратных сбоев, растут трудозатраты IT-сотрудников и необходимость в ресурсах для обеспечения АИС-3. Главное достоинство данной системы – соединенное воедино все информационное пространство Центрального аппарата ФНС, Управлений ФНС по субъектам РФ, территориальных и местных налоговых инспекций, что дает одинаковую актуальную информацию по налогам и сборам, статистику, аналитику и т. д. всем налоговым органам вне зависимости от иерархической структуры ФНС России.

---

<sup>10</sup> Приказ ФНС России от 14.03.2016 № ММВ-7-12/134@ «Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС “Налог-3”)» URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_195780/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_195780/) (дата обращения: 30.05.2022).

Динамика численности налогоплательщиков, стоящих на учете в районе, в соответствии с данными табл. 15, неоднозначна. С одной стороны, за 2020–2021 гг. произошло снижение числа организаций, стоящих на учете в ИФНС на 9,3 %, с другой – увеличилось количество физических лиц на 1,2 %, а на 3,76 % увеличилось число стоящих на учете в ИФНС индивидуальных предпринимателей.

Таблица 15

**Сведения о численности налогоплательщиков, стоящих на учете в районной ИФНС района г. Екатеринбурга за 2020–2021 гг.**

Налогоплательщики	2021 г.	2022 г.	Абсолютное изменение	Относительное изменение, %
Организации	14 270	13 058	– 1212	– 9,3
Физические лица	288 653	291 854	+ 3201	+ 1,2
ИП	9012	9351	+ 339	+ 3,76

Факт снижения количества юридических лиц свидетельствует о неблагоприятной конъюнктуре в России на фоне кризисной и пандемийной ситуации, активации мероприятий по ликвидации организаций.

Увеличение числа предпринимателей связано с более упрощенным ведением отчетности, в том числе на фоне анонсированного режима, автоматизированного УСН для ИП с июля 2022 г., который позволяет высчитывать единый налог по УСН непосредственно налоговыми органами (наподобие налогового мониторинга организаций с 2015 г.).

По состоянию на 2022 г., на учете в районной ИФНС г. Екатеринбурга зафиксировано 13 тыс. организаций, 292 тыс. физических лиц, 9,3 тыс. предпринимателей (в том числе лица, занимающиеся частной практикой, учредившие адвокатские кабинеты).

Численность населения в Екатеринбурге на 2022 г. составляет около 1,4 млн человек, следовательно, примерно 21 % населения города стоит на учете в анализируемой районной на-

логовой инспекции, что является высоким показателем среди прочих районов города.

Рассмотрим на примере районной ИФНС г. Екатеринбурга поступившие налоги, сборы и иные обязательные платежи в бюджетную систему РФ за 2019–2021 гг. по табл. 16.

Таблица 16

**Поступления налоговых и иных обязательных платежей по плательщикам анализируемой районной инспекции г. Екатеринбурга за 2019–2021 гг.**

№ п/п	Показатель	Поступило, тыс. руб.			Относительное изменение, %		
		2019 г.	2020 г.	2021 г.	2019–2020	2020–2021	2019–2021
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>1</b>	<b>Налоговые доходы, всего</b>	<b>38 750 402</b>	<b>40 594 854</b>	<b>54 713 287</b>	4,8	34,8	41,2
1.2	Налог на прибыль	11 064 827	9 088 390	14 914 894	–17,9	64,1	34,8
1.3	Налоги на товары, работы, услуги (НДС, акцизы)	9 872 374	11 392 072	14 633 942	15,4	28,5	48,2
1.4	Налог на имущество:	3 266 301	2 999 632	3 252 713	–8,2	8,4	–0,4
	– ФЛ	283 371	242 969	195 071	–14,3	–19,7	–31,2
	– ЮЛ	2 251 140	1 999 790	2 207 930	–11,2	10,4	–1,9
1.5	Земельный налог:	493 934	478 367	549 910	–3,2	15,0	11,3
	– ФЛ	31 265	29 361	51 549	–6,1	75,6	64,9
	– ЮЛ	462 669	449 006	498 361	–3,0	11,0	7,7
1.6	Транспортный налог:	236 527	277 787	299 053	17,4	7,7	26,4
	– ФЛ	190 622	219 772	230 705	15,3	5,0	21,0
	– ЮЛ	45 905	58 015	68 348	26,4	17,8	48,9
1.7	НДФЛ	12 054 400	14 107 690	17 875 299	17,0	26,7	48,3
	– уплаченных налоговыми агентами за ФЛ	10 994 142	11 744 176	15 827 854	6,8	34,8	44,0

Окончание табл. 16

№ п/п	Показатель	Поступило, тыс. руб.			Относительное изменение, %		
		2019 г.	2020 г.	2021 г.	2019–2020	2020–2021	2019–2021
1	2	3	4	5	6	7	8
	– с уплаченных самостоятельно ФЛ (ст. 228 НК РФ)	176 540	205 630	236 084	16,5	14,8	33,7
	– с ИП	109 543	137 665	155 631	25,7	13,1	42,1
<b>2</b>	<b>Страховые взносы, всего</b>	<b>20 346</b> <b>159</b>	<b>20 140</b> <b>249</b>	<b>24 010</b> <b>713</b>	–1,0	19,2	18,0
	– в ПФР	15 891 455	15 639 068	17 683 438	–1,6	13,1	11,3
	– в ФСС	510 328	357 605	1 707 350	–29,9	377,4	234,6
	– в ФОМС	3 944 376	4 054 515	4 619 925	2,8	13,9	17,1
<b>3</b>	<b>Итого (1п. + 2п.)</b>	<b>59 096</b> <b>561</b>	<b>60 735</b> <b>103</b>	<b>78 724</b> <b>000</b>	2,8	29,6	33,2

Анализируя данные табл. 16, можно сказать, что налоговые доходы за последние три года постоянно росли, средний рост составил 27 %, при этом за 2019–2020 гг. рост был незначительным – 4,8 %. В 2021-м налоговые доходы резко выросли на 34,8 %, что объяснимо высокими темпами прироста трех налогов по сравнению с 2020 г. – налога на прибыль (+64,1 %), НДС и акцизов (+28,5 %), а также НДФЛ (+26,7 %).

При этом в рамках НДФЛ наибольший скачок произошел в поступлениях от налоговых агентов – на целых 35 %, в то время как по платежам, которые уплачивают граждане самостоятельно (речь идет о доходах, декларируемых по форме 3-НДФЛ) и доходов ИП, темпы роста замедлились, но остались положительными и относительно стабильными в динамике за представленный период. Рост обеспечен за счет не только существенных по объему поступлений (в связи с инфляцией), но также

за счет увеличения числа налогоплательщиков, стоящих на учете (см. табл. 15).

Обязательные страховые взносы составляют примерно половину от размера налоговых поступлений и имеют стабильную динамику роста, а в 2021 г. произошел скачок поступлений за счет того, что взносы в Фонд обязательного социального страхования (на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством) выросли в пять раз.

Анализируя все поступления, наибольший рост зафиксирован за 2020–2021 гг. (33,2 %), что составило 78 724 000 тыс. руб. При этом выявлена корреляция – у налоговых доходов с наибольшими поступлениями наблюдаются большие темпы роста с обратной зависимостью – с увеличением поступлений средние темпы роста за 2019–2021 гг. падают. Так, больше всего поступлений было по НДФЛ – 30,6 % в удельном весе, НДС и акцизов – 30,7 % и налогу на прибыль со средними темпами роста 27 %. То есть консолидированный бюджет РФ в первую очередь наполняется за счет данных трех налогов, на которые приходится свыше 85 % от всех налоговых поступлений, что наглядно отражено на рис. 12.

Так, на 01.01.2022 НДФЛ занимает 32,7 % от всех налоговых поступлений (17 875 299 тыс. руб. поступлений), таким образом, за 2021 г. среди налогов, уплачиваемых с физических лиц, занимает лидирующую позицию. Данное значение во многом обеспечено поступлениями от налоговых агентов, в первую очередь от работодателей в рамках трудовой деятельности налогоплательщиков по формам 2-НДФЛ и 6-НДФЛ.

После НДФЛ наибольшую налоговую нагрузку на физических лиц оказывает налог на имущество (3 252 713 тыс. руб. поступлений), затем транспортный налог (230 705 тыс. руб.), на последней строчке из представленных налогов находится земельный налог (51 549 тыс. руб.).

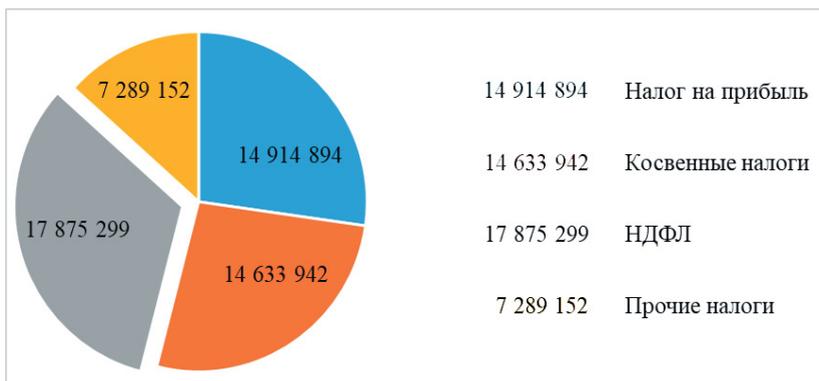


Рис. 12. Налоговые платежи на 01.01.2022 по районной ИФНС г. Екатеринбурга (тыс. руб.)

Сравнивая показатели с общероссийскими (по данным ФНС России), всего было поступлений за 2021 г. 28,5 трлн руб. против 0,055 трлн по районной ИФНС. По НДФЛ поступления составили по России 4,9 трлн против 0,018 трлн по районной ИФНС г. Екатеринбурга. При этом доля НДФЛ в общероссийских показателях 17,2 %, а по районной ИФНС – 32,7 %, что почти в два раза выше, чем по России, что объясняется тем, что роль физических лиц в налоговых поступлениях для анализируемой районной ИФНС значительно выше. Это также показывает большая численность физических лиц в общей численности налогоплательщиков ИФНС (табл. 15) – только за последний год число граждан, стоящих на учете вместе с ИП, увеличилось на 3540 чел. (3201 ФЛ + 339 ИП). Следовательно, налоговый контроль по НДФЛ для этой районной ИФНС играет существенную роль.

Из-за возросшей нагрузки по НДФЛ на районную налоговую инспекцию, наибольшую численность сотрудников среди камеральных отделов занимает отдел именно по работе с физическими лицами (ОКП № 2, см. табл. 14). Основная нагрузка

ка анализируемой инспекции падает на ОКП № 2, в особенности касающейся проверок 3-НДФЛ и ОКП № 3 по контролю 2-НДФЛ и 6-НДФЛ налоговых агентов-работодателей, а также сдаваемых РСВ (Расчеты по страховым взносам) и проверок самозанятых (на подведомственной инспекции территории их зарегистрировано значительное количество).

Рассмотрим основные виды нарушений по НДФЛ, которые выявляются инспекциями при проведении контрольных мероприятий, а именно при камеральных проверках (нарушения перечислены в разделе 2.3).

Стоит отметить, что самое главное для налогоплательщиков – подавать декларации в срок, так как даже подав в срок с нарушениями (не умышленными), ИФНС всегда дает шанс исправить декларацию, представив уточненную (и при необходимости перечислить суммы налога и пени), что позволит избежать штрафа. За просрочку сдачи декларации, пусть на 1 день, ИФНС имеет основания наложить штраф.

Своевременность действий важна и для налоговых органов, так как при неисполнении сроков камеральной проверки (в течение трех месяцев) все штрафы налогоплательщиков становятся недействительны, ответственность снимается.

В соответствии с п. 2 ст. 123 НК РФ (ред. от. 28.01.2019) штрафа не будет, если налоговый агент выполнил все перечисленные условия:

- подал налоговый расчет по формам НДФЛ без опозданий (речь идет о 6-НДФЛ);
- отразил в подаваемых документах достоверные сведения и не занизил сумму налога;
- самостоятельно перевел налоги и пени в бюджетную систему РФ до того, как ИФНС обнаружила недоплату или назначила выездную налоговую проверку.

Кроме того, при выплате дохода физлицу в натуральной форме штрафа также не может быть наложено – для этого достаточно своевременно подать справку 2-НДФЛ.

Также при наличии нарушений налогового законодательства могут быть применены смягчающие обстоятельства, при которых налоговый штраф (при наличии хотя бы одного такого обстоятельства) должен быть уменьшен минимум в два раза. Самые распространенные и универсальные обстоятельства приведены ниже:

- «– привлечение к налоговой ответственности впервые;
- отсутствие умысла;
- раскаяние и признание своей вины;
- тяжелое финансовое состояние, подтвержденное документально»<sup>11</sup>;
- если налогоплательщик является добросовестным, то есть до нарушения всегда уплачивал своевременно и в полном объеме все налоги и представлял соответствующую отчетность;
- отсутствие бухгалтера у организации в момент нарушения, например, по болезни;
- статус бюджетного или градообразующего предприятия;
- ведение социально значимой деятельности, например строительство социальных объектов, ЖКХ, НИОКР, производство сельхозпродукции и т. д.;
- благотворительная деятельность;
- иные обстоятельства.

Как правило, в таких случаях ИФНС по умолчанию снижает штраф на 50 %, при судебном решении вопросов снижение обычно выше.

Предлагаем к рассмотрению пять реальных актов с решениями камеральных проверок (со скрытыми конфиденциальными данными) в отношении НДФЛ (и самозанятых) по разным статьям и формам:

---

<sup>11</sup> Налоговые смягчающие обстоятельства: выбираем, заявляем // Главная книга. URL: [https://glavkniga.ru/elver/2012/23/1032-nalogovie\\_smjagchawschie\\_obstojatelstva\\_vibiraem\\_zajavljaem.html](https://glavkniga.ru/elver/2012/23/1032-nalogovie_smjagchawschie_obstojatelstva_vibiraem_zajavljaem.html) (дата обращения: 25.02.2022).

1. Нарушение по ст. 123 НК РФ (за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов). В ходе мероприятия налогового контроля было установлено представление недостоверных сведений в расчете НДФЛ, исчисленных и удержанных налоговым агентом по форме 6-НДФЛ за 9 месяцев 2021 г.

«Лицом 1» и «Лицом 2» были загружены чеки в приложение «Мой налог» на суммы дохода 174 600 руб. и 44 200 руб. соответственно, но в представленном расчете 6-НДФЛ от 18.10.2021 организацией «ООО 1», которой были оказаны услуги от данных двух лиц, данные суммы дохода не были отражены. Сумма выплат налоговым агентом («ООО 1») в размере 218 800 руб. не отражена в форме 6-НДФЛ за 9 месяцев 2021 г., НДФЛ с указанной суммы не исчислен.

«Лицо 1» и «Лицо 2» являются работниками «ООО 1» (исходя из ответа организации на требование налогового органа), значит, они не могут быть плательщиками НПД по деятельности для данного работодателя (установлено ограничение, что в течение даже двух лет после увольнения данные лица не могут быть samozанятыми в данной организации). Таким образом, доходы «Лица 1» и «Лица 2» должны быть задекларированы по форме 6-НДФЛ работодателем «ООО 1». Поскольку «ООО 1» не были исполнены обязанности налогового агента должным образом, был начислен штраф в соответствии со ст. 123 НК РФ в размере 5 688,80 руб. (20 % от 28 444 руб. с неуплаченного НДФЛ), плюс пени, которые автоматически рассчитывает АИС-3 без участия инспектора.

2. Нарушение по ст. 126.1 НК РФ (документы, содержащие недостоверные сведения). В решении налогового органа даны пояснения, как рассчитывается сумма по форме 6-НДФЛ, а также допустимая погрешность в обе стороны. Если расчетная сумма не соответствует сумме НДФЛ, указанной налоговым агентом в строке 40 расчета формы 6-НДФЛ с учетом погрешности, то контрольные соотношения нарушены, и сумма НДФЛ завышена либо занижена.

Согласно данным табл. 17, сумма НДСЛ оказалась завышенной, а значит, представленные документы являются недостоверными. В соответствии с п. 1 ст. 126.1 НК РФ за каждый документ, содержащий недостоверные сведения, предусмотрен штраф 500 руб. Но к налогоплательщику также были применены смягчающие обстоятельства, следовательно, за данный документ штраф должен быть снижен минимум в 2 раза и составит по итогу 250 руб.

Таблица 17

**Расчет погрешности и штрафа по строкам формы 6-НДСЛ**

Расчетная сумма НДСЛ (стр. 020-стр.030)/100*стр. 010, руб.	Погрешность (стр. 060*кол-во стр. 100 * 1 руб.), руб.	Диапазон расчетной суммы НДСЛ, с учетом погрешности, в руб.	Сумма НДСЛ, указанная налоговым агентом, руб.	Штраф, руб.
13 448	9	От 13 448 до 13 457	13 649	500

3. Нарушение по ст. 126 НК РФ (за непредставление налоговому органу необходимых сведений для налогового контроля в установленный срок). «ООО 1» несвоевременно представило налоговые расчеты и (или) бухгалтерскую отчетность по форме 6-НДСЛ за 9 месяцев со сроком 02.11.2020, дата фактического получения – 01.02.2021.

В соответствии с п. 1.2 ст. 126 НК РФ непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм НДСЛ влечет взыскание штрафа в размере 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления. Таких полных и неполных месяцев было три, следовательно, «ООО 1» (с учетом отсутствия смягчающих обстоятельств) привлечено к ответственности – штраф в размере 3 000 руб. (1000\*3), решение от 07.04.2021.

4. Нарушение по ст. 126 НК РФ, 2-НДСЛ. То же самое, что в предыдущем пункте, но в отношении 2-НДСЛ и со смягчаю-

щими обстоятельствами – с 3 000 руб. штрафа смягчение произошло до 1 000.

Несмотря на то, что штрафы относительно небольшие (не сравнимы со штрафами, например, по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество организаций), число проводимых проверок по НДФЛ больше, кроме того, в ряде случаев нарушения по НДФЛ могут иметь весьма крупные штрафные санкции.

5. Нарушение по ст. 119, 122 НК РФ с учетом смягчающих обстоятельств. В данном случае гражданка И. не представила декларацию, но по данным информационных ресурсов, в том числе ЕГРП, сумма дохода гражданки составила 4 200 000 руб.

Так как жилой дом приобретен после 01.01.2016 (приобретен 26.04.2018), сумма дохода от его продажи меньше, чем кадастровая стоимость, умноженная на коэффициент 0,7 на 1 января года продажи, то цена продажи должна быть определена расчетным путем. Доход от продажи составляет размер кадастровой стоимости, умноженной на 0,7. Расчет представлен в табл. 18.

*Таблица 18*

**Расчет суммы налога с продажи недвижимого имущества  
(жилого дома гражданки И.) с учетом кадастровой стоимости**

Показатель	Расчет
Ставка НДФЛ	13 %
Общая сумма дохода от продажи объектов недвижимого имущества с учетом кадастровой стоимости	2 828 146,23 руб. (4040208,89 * 0,7)
Общая сумма имущественного вычета по пп. 1 п. 1 ст. 220	1 000 000 руб.
Налоговая база	1 828 146,22 руб. (2 828 146,23 – 1 000 000)
НДФЛ	237 659 руб.

Срок уплаты НДФЛ до 15.07.2021, иначе по ст. 75 НК РФ предусмотрено начисление пени.

Так как нарушение было допущено впервые, это является поводом для смягчения наказания (при наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства в соответствии с п. 3 ст. 114 НК РФ размер штрафа подлежит уменьшению как минимум в два раза). Следовательно, штраф для гражданки И. с учетом смягчающих обстоятельств составил 35 633,50 руб. (71 267,70: 2) по нарушению ст. 119 НК РФ в связи с непредставлением отчета по форме 3-НДФЛ-декларации штраф – 23 766 руб. (47 531,80: 2) по нарушению ст. 122 НК РФ.

На 12.05.2022 г. на рассмотрение налоговой проверки гражданка И. не явилась, районной ИФНС по г. Екатеринбург было принято решение о привлечении гражданки к налоговой ответственности с учетом указанных выше смягчающих обстоятельств.

При наличии грубых нарушений, совершенных умышленно, штраф может составить 40 % от неуплаченного НДФЛ, не исключена административная и уголовная ответственность (подробнее об ответственности см. в *Приложении 3*). Таким образом, штрафные санкции по НДФЛ в рамках контрольной деятельности могут принести в бюджет крупные суммы.

## 2.3. Анализ эффективности деятельности районной ИФНС в сравнении с федеральными показателями

---

Наибольшее число налоговых проверок по России приходится на камеральные, что объясняется их регулярным характером проведения (сданные налоговые декларации за отчетные и налоговые периоды подвержены камеральному контролю).

Анализируя данные табл. 19, на 14 % сократилось количество проводимых камеральных проверок за 2021 г. по сравнению с 2018 г. и на 4,3 % по сравнению с 2020 г., составившим

58 894 309 ед. Аналогичная ситуация с выездными проверками, снижение было сильным, но по сравнению с 2020 г. их число выросло на 32 %, достигнув 8 121 ед.

Таблица 19

**Сравнение показателей по камеральным и выездным налоговым проверкам ФНС РФ за 2018–2021 гг.<sup>12</sup>**

Вид налоговых проверок	Год	Кол-во единиц	Кол-во единиц с нарушениями	Дополнительно начислено платежей	
				Налоговые санкции, пени (тыс. руб.)	Начислено налогов, (тыс. руб.)
Камеральные	2021	58 894 309	2 975 430	24 776 488	64 496 358
	2020	61 526 223	2 384 773	17 308 898	35 127 732
	2019	62 843 660	2 443 920	16 248 532	21 535 267
	2018	67 889 988	3 529 830	18 975 996	36 127 579
Выездные	2021	8 121	7 729	115 403 423	269 112 972
	2020	6 160	5 877	60 864 580	136 528 762
	2019	9 364	8 988	88 485 638	210 899 119
	2018	14 167	13 847	92 078 224	222 644 525

Результативность камеральных проверок за 2021 г. составила всего 5 %, в то время как выездных – 95 %. Доначисленных платежей по выездным проверкам больше, чем по камеральным на 295 243 549 тыс. руб., что превышает в три раза все доначисленные платежи по камеральным проверкам за 2021 г. Это говорит о том, что выездные проверки проводятся, когда есть какие-либо признаки нарушений, следовательно, результативность оказывается крайне высокой, в то время как у камеральных проверок она низкая, поскольку проводится почти для всех деклараций, среди которых заведомо большинство без нарушений.

<sup>12</sup> Составлено по данным Федеральной налоговой службы. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 31.03.2022).

Результаты сравнения в относительных выражениях примерно равны между любыми налогами, в том числе НДС, поскольку принцип проведения камеральных и выездных проверок для всех налогов одинаков, но с рядом нюансов для каждого. То есть при сравнении подобных показателей по НДС также будет прослеживаться более высокая результативность у выездных проверок, но в отношении граждан выездные проверки проводятся крайне редко ввиду их специфики.

Анализируя показатели деятельности районной ИФНС России г. Екатеринбурга, следует отметить существенное отклонение от общероссийских показателей (см. табл. 20, 21).

Исходя из данных табл. 20 за 2021 г. статистика намного благоприятнее, по сравнению с 2019–2020 гг. Так, в 3,5 раза было начислено больше платежей, чем в предыдущем году, когда данный показатель был отрицательным. При этом количество проводимых камеральных проверок с каждым годом снижается в среднем на 4 %. Количество выявляемых нарушений сокращается более высокими темпами, так, за 2021 г. зафиксировано на 61 % проверок меньше с выявленными нарушениями, всего 2941 ед. против 7 603 годом ранее.

Таблица 20

**Эффективность проведения камеральных налоговых проверок (КНП) районной ИФНС России г. Екатеринбурга за 2019–2021 гг. всего и в разрезе НДС**

Период проверок, год		Количество КНП		Количество КНП с выявленными нарушениями		Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), ед.	
		Кол-во, ед.	Изменение, %	Кол-во, ед.	Изменение, %	Сумма, тыс. руб.	Изменение, %
ВСЕГО	2019	212 822	X	9 009	X	191 931	X
	2020	198 828	–6,58	7 603	–15,61	85 393	–55,51
	2021	196 143	–1,35	2 941	–61,32	294 314	+ в 3,5 раза

Окончание табл. 20

Период проверок, год		Количество КНП		Количество КНП с выявленными нарушениями		Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), ед.	
		Кол-во, ед.	Изменение, %	Кол-во, ед.	Изменение, %	Сумма, тыс. руб.	Изменение, %
По НДФЛ	2019	62 018	X	2 150	X	8 933	X
	2020	59 327	-4,34	1 981	-7,86	9 557	+7
	2021	63 349	+6,8	1 430	-27,81	53 739	+ в 5,6 раза

НДФЛ на фоне всех налогов по камеральной контрольной деятельности выглядит оптимистичнее, его показатели роста за последний год лучше, чем по показателям по всем налогам. Доначисления увеличились в 5,6 раза, несмотря на то, что на треть уменьшилось количество проводимых проверок в части НДФЛ. Во многом такая статистика связана с тем, что наблюдается резкий скачок проводимых проверок (увеличение в четыре раза) в отношении лиц, занимающихся частной практикой, не являющимися ИП и, как следствие, выявленных среди данной категории лиц нарушений.

Итого, анализируя данные табл. 20, к 01.01.2022 результативность по КНП по районной ИФНС составила 1,5 % (в части НДФЛ 2,26 %), эффективность на 1 проверку составила 1 500 руб. (в части НДФЛ 848,3 руб.).

По выездным проверкам статистика с каждым годом ухудшается на фоне продленного моратория с 2020 г. Но данный вывод противоречит количеству выездных проверок, поскольку, несмотря на их увеличение, дополнительно начисленные платежи снизились на 86,63 % в 2021 г. по сравнению с предыдущим.

Согласно данным табл. 21, по НДФЛ выездные проверки почти не проводятся, на это влияет также то, что они затратные и безрезультатные, так как в 2019 г. среди 20 выездных проверок по району не было выявлено ни одного нарушения, в 2020 г.

выездные проверки не проводились. Только в 2021 г. удалось выявить всего одно нарушение.

Таблица 21

**Эффективность проведения выездных налоговых проверок (ВНП)  
районной ИФНС г. Екатеринбурга за 2019–2021 гг.  
всего и в разрезе НДСЛ**

Период проверок, год		Количество ВНП		Количество ВНП с выявленными нарушениями		Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), ед.	
		Кол-во, ед.	Изменение, %	Кол-во, ед.	Изменение, %	Сумма, тыс. руб.	Изменение, %
ВСЕГО	2019	117	X	32	X	802 143	X
	2020	36	-69,23	17	-46,9	675 502	-15,8
	2021	51	+41,7	13	-23,53	90 266	-86,63
По НДСЛ	2019	20	X	0	X	0	X
	2020	0		0		0	
	2021	7		1		5 267	

Ключевым элементом табл. 21 является связь количества проверок и сумм доначислений (за 2020–2021 гг.). Так, при увеличении количества ВНП в 2021 г. произошло резкое снижение доначислений, и вызвано это эффективностью ВНП и их результативностью. Рост результативности ВНП напрямую связан с улучшением качества работы отдела и повышением уровня предпроверочного анализа, именно благодаря данному отделу осуществляется отбор налогоплательщиков на проверку.

Традиционно в рамках проведенных выездных проверок зафиксировано больше всего процедур, связанных с истребованием документов у контрагентов и иных лиц о налогоплательщике (92 тыс. ед. за 2021 год по району). Остальные процедуры в анализируемой инспекции проводятся выборочно. Всего проведено 11 осмотров помещений налогоплательщи-

ков, 11 допросов свидетелей, 0 инвентаризаций имущества, 0 выемок документов и предметов, 0 привлечений экспертов и специалистов.

Обратимся к анализу данных по табл. 21. На 01.01.2022 результативность ВВП по районной ИФНС составила 25,5 % (в части НДФЛ 1/7, или 14,3 %), эффективность на одну проверку составила 1 770 тыс. руб. (в части НДФЛ 752,4 тыс. руб.).

Анализируя статистику в целом по данным табл. 19–21, выездные проверки как по данному району, так и по всей России, имеют значительно больше доначислений и меньшее количество проводимых контрольных мероприятий по сравнению с камеральными, как следствие, показывают лучшую эффективность. Но необходимо учитывать, что камеральные проверки не могут существовать без выездных, что работает и в обратном порядке.

Выездные проверки проводятся, как правило, в отношении нескольких налогов, но если они осуществляются в отношении физических лиц, ИП и лиц, занимающихся частной практикой, то основной целью становится контроль за исчислением и уплатой НДФЛ.

В соответствии с данными табл. 22, отражена высокая результативность и эффективность выездных проверок, в 2021 г. равна 92 %, во всем рассматриваемом периоде значения стабильны. В 2020 г. наблюдалось существенное снижение проводимых контрольных мероприятий, в 2021 г. возник рост. За последний год отмечены рекордные показатели доначислений ФНС РФ налогов, штрафных санкций и пеней, достигнув почти 8 млрд руб. (1,74 млрд приходится на граждан, исключая ИП и прочих физ. лиц), из которых 5,82 млрд руб. приходится на доначисления налогов (1,3 млрд руб. доначислений в отношении граждан), что является положительным результатом.

Таблица 22

**Выездные налоговые проверки в отношении физических лиц  
за 2020–2022 гг. по России<sup>13</sup>**

Год	Выездные налоговые проверки физлиц, ИП и лиц частной практики			
	Количество ед.		Суммы, тыс. руб.	
	Всего	С нарушениями	Доначисления налогов и штрафных санкций, пеней	Из них доначисления только налогов
2021	877	804	7924 251	5817 112
2020	673	646	5572 980	3948 097
2019	1089	1067	4539 552	3319 814

Выездных проверок по физическим лицам практически нет, рассмотрим результаты камеральных проверок относительно деклараций граждан по ФНС России.

Согласно данным табл. 23, в 2021 г. отмечен всплеск сдаваемых деклараций по форме 3-НДФЛ, что отразилось на проведенных камеральных проверках (13 904 694 ед. по РФ), в том числе наблюдается рост деклараций с дополнительно начисленными суммами по результатам проверок (58 тыс. шт.). Граждане все больше пользуются налоговыми вычетами (среди которых самыми востребованными остаются социальные и имущественные) – сумма возврата налога из бюджета увеличилась на 23 % по сравнению с 2020 г. и составила 317 621 396 тыс. руб. При этом количество налогов к доплате в бюджет за 2021 г. больше, чем возврат по декларациям граждан впервые за рассматриваемый период и достигло 358 740 582 тыс. руб. Это свидетельствует о том, что все больше людей стало получать доход, который необходимо самостоятельно декларировать, например от сдачи в аренду имущества.

<sup>13</sup> Составлено по данным форм статистической налоговой отчетности // Федер. налоговая служба. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 31.03.2022).

Таблица 23

**Камеральный контроль деклараций физических лиц по НДФЛ  
(в том числе ИП, лиц с частной практикой) за 2019–2021 гг. по России<sup>14</sup>**

Год	Количество камеральных проверок по 3-НДФЛ, ед.	Количество деклараций с дополнительно начисленными суммами по результатам проверок, ед.	Сумма доплаты в бюджет по результатам проверок, тыс. руб.	Общая сумма налога, исчисленная к уплате по декларациям, тыс. руб.	Общая сумма налога, подлежащая возврату из бюджета (по вычетам), тыс. руб.
2019	10 727 946	29 513	188 012 465	145 025 860	254 931 480
2020	11 734 720	27 713	125 816 616	481 917 241	258 793 097
2021	13 904 594	58 751	358 740 582	825 900 601	317 621 396

Таким образом, увеличение числа проверок, повышение уровня самостоятельно декларируемых доходов и сдачи деклараций на вычеты привело к росту сумм доначислений в бюджет, а также к увеличению возвращаемых сумм по вычетам НДФЛ.

Если рассматривать районную ИФНС г. Екатеринбурга, то в 2021 г. камеральных проверок по 3-НДФЛ было проведено 25 тыс. ед. с незначительной долей доначислений, но при этом было отказано в заявленных гражданами суммах по имущественным и социальным вычетам в размере 133 436 руб., что примерно равно половине всех доначислений по КНП за 2021 г. по району. То есть КНП по 3-НДФЛ по району в большинстве случаев проводятся в целях выяснения правомерности заявленных налоговых вычетов от физических лиц, что также связано с преобладающей долей налогоплательщиков – физических лиц, стоящих на учете в анализируемой ИФНС.

<sup>14</sup> Составлено по данным статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 31.03.2022).

Подводя итоги по анализу, следует обозначить, что КНП и ВВП суммарно образуют основную контрольную деятельность налоговых органов. Отсутствие хотя бы одного из перечисленных видов проверок отрицательно скажется на всей контрольной деятельности ФНС.

Рассмотрим общую эффективность и результаты оценки контрольных мероприятий по РФ, опираясь на данные табл. 24. Показатели эффективности контрольной деятельности налоговых органов представлены в гл. 1 табл. 7.

Таблица 24

**Эффективность камеральных и выездных налоговых проверок по состоянию на 01.01.2022 (за 2021 г.) по России<sup>15</sup>**

№ стр.	Наименование показателей	Количество ед.	Дополнительно начислено налогов, тыс. руб.	Дополнительно начислено штрафов, пеней, пр., тыс. руб.	Сумма доначислений, тыс. руб.	Эффективность 1 проверки в тыс. руб.
1	Камеральные проверки (всего)	58 894 309	64 496 358	24 776 488	89 272 846	1,516
	из них с нарушениями	2 975 430	X			
2	Камеральные проверки по НДФЛ	13 904 594	10 962 382	4 263 148	15 225 530	1,095
	из них с доначислениями	743 858	X			
	из них с возвратами из бюджета (по вычетам)	403 421	400 342 885 (сумма к возврату, тыс. руб.)			
3	Выездные проверки (всего)	8 121	259 112 972	125 403 423	384 516 395	47 348
	из них с нарушениями	7 729	X			

<sup>15</sup> Составлено по данным статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 31.03.2022).

Окончание табл. 24

№ стр.	Наименование показателей	Количество ед.	Дополнительно начислено налогов, тыс. руб.	Дополнительно начислено штрафов, пеней, пр., тыс. руб.	Сумма доначислений, тыс. руб.	Эффективность 1 проверки в тыс. руб.
4	Выездные проверки по ФЛ (также ИП и др. ФЛ)	877	5817 112	2 107 139	7924 251	9036
	из них с нарушениями	804	X			
5	Итоговая контрольная деятельность, всего (1, 3 стр.)	58 902 430	323 609 330	150 179 911	473 789 241	8,044
6	Итоговая контрольная деятельность, связанная с доходами ФЛ (2, 4 стр.)	13 905 471	16 779 494	6 370 287	23 149 781	1,665
7	Доля контрольной деятельности, связанной с доходами ФЛ (6/5 стр.)	23,61 %				
8	Результативность камеральных проверок	5,05 %				
	доля доначислений по НДФЛ	5,35 %				
9	Результативность выездных проверок	95,17 %				
	по ФЛ	91,68 %				

*Примечание:* В связи с недостаточностью информации, значения доначислений (4 и 5 столбцы) рассчитаны на основе разницы в 1-й строке между дополнительно начисленными налогами/штрафами, пенями и суммой доначислений, равной 72 %.

Анализируя данные табл. 24, обращаем внимание на количество камеральных проверок, составивших 58,89 млн ед., которых

несоизмеримо больше выездных (8,1 тыс. ед.), при этом данная разница увеличивается в два раза, если рассматривать камеральные проверки в отношении доходов физических лиц и выездных проверок в отношении физических лиц и ИП, их доходов.

При камеральном и выездном контроле на суммы дополнительно начисленных налогов накладываются 40–50 % от данных доначислений суммы штрафов, пеней и иных санкций, примерно столько же проверкам, связанным с НДС.

Общая сумма доначислений по камеральным проверкам составила 89,2 млрд руб., из которых 15,2 млрд руб. пришлось на суммы в рамках контроля исчисления, уплаты и удержания НДС. Стоит отметить, что если рассматривать декларации 3-НДФЛ, то, как в уже рассмотренной статистике по районной ИФНС г. Екатеринбурга, проверки по ним направлены в основном на выявление правомерности и корректности заявленных сумм к возврату из бюджета, основная масса возвратов приходится по социальному и имущественному вычетам. Так, к возврату из бюджета за 2021 г. по ФНС РФ было заявлено 400 млрд руб.

Несмотря на то, что количество выездных налоговых проверок гораздо меньше (табл. 24), они дают большую отдачу в доначислениях. Всего по выездным проверкам было начислено 384 млрд руб., при этом в отношении физических лиц и ИП они редко проводились, о чем свидетельствует сумма в 8 млрд руб. доначислений за 2021 г. ВВП в 2021 г. больше КНП по доначислениям в 48 раз, по количеству меньше в 7 252 раза. Можно утверждать, что выездные налоговые проверки нацелены в основном на крупных юридических лиц, так как ВВП являются затратными, а высокие результаты в выявленных доначислениях свидетельствуют о том, что выездные проверки проводятся в отношении тех налогоплательщиков, которые попадали в поле зрения налоговых органов и (или) имели серьезные нарушения (возможно, повторные) с крупными суммами, что заранее увеличивало результаты данных проверок. Кроме того, при выездных проверках за счет большего перечня анализиру-

емых документов и возможности контроля не одного налога, а сразу нескольких, повышается вероятность найти ошибки или сокрытые суммы, и, как следствие, доначислить несоизмеримо больше налога, чем при КНП.

Согласно результатам табл. 24, эффективность выездных проверок намного выше камеральных так, на одну ВВП доначисляется 47,35 млн руб., на одну камеральную – всего 1516 руб. По физическим лицам и ИП, 9,36 млн руб. по ВВП и 1095 руб. по КНП.

Итоговая контрольная деятельность по камеральным и выездным проверкам по доначисленным суммам на 01.01.2022 составила 473,8 млрд руб., а связанная с доходами физических лиц 23,15 млрд руб. Таким образом, 95,17 % результативность выездных проверок в целом, а по физическим лицам 91,68 %. У камеральных, наоборот, по НДС показатели лучше, 5,05 % выявлений нарушений всего, а по формам НДС – 5,35 %.

Теперь рассмотрим динамику недоимок по России.

*Таблица 25*

**Недоимка в разрезе задолженности перед бюджетом по налогам, сборам, пеням, санкциям всего и в части НДС за 2018–2021 гг. по всем российским ФНС<sup>16</sup>**

Показатель	Год	Задолженность по..., тыс. руб.	Недоимка, тыс. руб.
НДС	2018	131 370 486	37 445 369
	2019	127 454 090	33 975 638
	2020	123 573 002	30 202 597
	2021	124 676 501	32 040 452
По всем налогам и сборам, всего	2018	1 081 702 914	815 440 294
	2019	791 751 222	599 656 051
	2020	782 509 923	567 350 022
	2021	803 892 254	602 538 755

<sup>16</sup> Составлено по данным статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 31.03.2022).

Совокупная задолженность по НДСЛ и по всем налогам и сборам за период 2018–2021 гг. в целом имеет тенденцию к снижению, что благоприятно сказывается на бюджете. С 2018 по 2021 г. задолженность по НДСЛ снизилась на 9,5 % и достигла 122 676 млн руб., по всем налогам и сборам снижение за данный период зафиксировано на уровне 25,7 %. То есть по НДСЛ мероприятия по урегулированию задолженности, взысканию недоимок имеют меньшую эффективность, чем по остальным налогам в совокупности.

За 2021 г. как по НДСЛ, так и по всем налогам и сборам отмечено повышение недоимок, что свидетельствует об ухудшении качества контрольной деятельности в части взыскания задолженности. В целом наблюдается слаженная работа контрольных отделов, но необходимо усиление качества контрольной деятельности налоговых органов в целом и отдела по урегулированию задолженности в частности.

В табл. 26 представлена информация по недоимкам районной ИФНС г. Екатеринбурга. По сравнению с ФНС РФ в целом, за 2021 г. по району недоимки продолжили снижаться, достигнув 2,55 млрд руб. Такая же тенденция наблюдается по НДСЛ, за 2021 г. недоимки по НДСЛ составили 105 млн руб. что занимает всего 5 % в общей доле задолженности, что примерно совпадает с общероссийской статистикой.

Таблица 26

## Недоимки по районной ИФНС г. Екатеринбурга за 2019–2021 гг.

Показатель	Год	Недоимка, тыс. руб.
НДСЛ	2019	128 000
	2020	112 000
	2021	105 000
По всем налогам и сборам, всего	2019	2 543 593
	2020	2 250 658
	2021	2 179 620

Рассмотрев суммы задолженности по налогам и сборам, обратимся к анализу результатов взысканий.

Согласно данным табл. 27, в 2019 г. доля взысканий в сумме доначислений по одному из районов России в целом совпадала – около 80 %, но в последующие годы доля взысканий стала снижаться – средний темп роста составил 89,43 (падение на 10,57 %) по РФ, и 86,58 (падение на 13,42 %) по району. При этом в рамках НДФЛ по району в 2019-м показатели по НДФЛ были выше, чем по всем налогам и сборам, но с 2020 г. суммы взысканий заметно уменьшились и составили всего 26,4 %, средний темп роста – 55,1 % (или падение на 44,9 %).

Таблица 27

**Взысканные суммы доначисленных налогов и сборов по выездным  
и камеральным проверкам за 2019–2021 гг. по ФНС РФ  
и районной ИФНС России г. Екатеринбург**

Показатель	Год	Сумма доначислений, тыс. руб.	Сумма взысканий, тыс. руб.	Доля взысканий в сумме доначислений, %
ФНС РФ	2019	337 168 556	269 552 780	80,0
	2020	249 829 972	190 783 357	76,3
	2021	473 789 241	301 807 734	63,7
Районная ИФНС г. Екатеринбург	2019	333 020	263 429	79,1
	2020	239 223	168 949	70,6
	2021	194 146	115 221	59,3
Районная ИФНС г. Екатеринбург в части НДФЛ	2019	9 528	8 423	88,4
	2020	9 387	3 986	42,5
	2021	53 136	14 033	26,4

Неудовлетворительные результаты по НДФЛ связаны с тем, что районная ИФНС провела более интенсивную контрольную работу, доначислив 53 136 тыс. руб., что больше в 5,6 раза, чем обычно, следовательно, предполагаем, что из-за столь резкого увеличения выявленных нарушений отделы, отвечающие за взыскания, не справились с возросшей нагрузкой. Чтобы добиться лучших результатов, контрольным отделам и отделам по взысканиям необходимо найти пути решения данной проблемы, особенно в части НДФЛ, как категории налога, по которому порядок взыскания осложнен.

Одной из проблем в РФ была и всегда остается теневая часть доходов. В международных источниках, таких как АССА (Международная ассоциация бухгалтеров) и МВФ (Международный валютный фонд), по сравнению с российскими источниками, Россию часто оценивают как одну из стран с высоким уровнем теневого сектора в экономике. От сокрытия доходов страдает не только бюджет, недополучающий суммы налогов и сборов, в том числе НДФЛ, но и внебюджетные фонды, с сумм обязательных страховых взносов.

Рост скрытого фонда оплаты труда требует повышения эффективности контрольных мероприятий. Согласно Национальным счетам, которые ведет Росстат, составлена табл. 28, отражающая предполагаемый размер «серых» выплат.

Исходя из данных таблицы, можно сделать вывод, что, несмотря на то, что объем ненаблюдаемой оплаты труда составляет в среднем 1/10 от ВВП за 2017–2021 гг., в абсолютных значениях это колоссальные суммы, измеряемые в триллионах рублей. При этом данные суммы относительно стабильны, к 2020 г. сумма скрытого фонда оплаты труда составила 10,8 трлн руб., в 2021 г. эта сумма увеличилась до 13 трлн руб. В 2013 г. скрытый фонд оплаты труда достигал 8,8 трлн руб.

Таблица 28

**Скрытый фонд оплаты труда в РФ<sup>17</sup>**

Год	Скрытый фонд оплаты труда	ВВП	Доля скрытого фонда оплаты труда к ВВП	Неформальная за- нятость населения
	трлн руб.		%	% от всех занятых
2013	8,8	73	12,1	19,7
2017	11,9	91,8	13	19,8
2018	11,5	103,9	11,1	20,1
2019	10,3	109,2	9,4	20,6
2020	10,8	107	10,1	20
2021	13	131	10	21,3

Исходя из проанализированного материала, можно сделать следующий вывод, что в 2020 и 2021 гг. произошло незначительное повышение доли скрытого фонда оплаты труда в сравнении с 2019 г.

Основываясь на данных табл. 28, учитывая, что, в 2020 г. скрытый фонд оплаты труда составил 13 трлн руб., можно примерно посчитать, что с данной суммы могло бы быть уплачено 1,7 трлн руб. НДФЛ (используя преобладающую ставку 13 %). Существенный остаток потенциальных налогов с доходов физических лиц является несобраным (то есть не проконтролированным), что требует повышения качества контрольной деятельности.

<sup>17</sup> Составлено по: Национальные счета России в 2013–2020 годах : стат. сб. Росстат. Москва, 2021. С. 175–203 ; Итоги выборочного обследования рабочей силы // Федер. служба государственной статистики. URL: <https://rosstat.gov.ru/compendium/document/13265> (дата обращения: 29.03.2022).

Таблица 29

**Оценка прогнозных поступлений НДФЛ в бюджетную систему  
с учетом скрытого фонда оплаты труда**

Год	Скрытый фонд оплаты труда к ВВП, %	Скрытый фонд оплаты труда, трлн руб.	С которого примерно не уплачено НДФЛ, трлн руб.	НДФЛ в неуплаченных суммах, %
2021	10 %	13	1,7	Менее 1 %

Подводя итоги по контрольной деятельности районной ИФНС г. Екатеринбург и ФНС России в целом, необходимо провести их сравнение и сделать ряд выводов, основываясь на вышеприведенном анализе.

Таблица 30

**Сравнительный анализ по контрольной деятельности районной ИФНС  
г. Екатеринбурга и ФНС России на 01.01.2022**

Параметр	Итог			
	По ФНС РФ в целом		По районной ИФНС	
	Всего	По НДФЛ	Всего	По НДФЛ
Поступления налогов, трлн руб.	28,5	4,79	0,0547	0,0179
Количество физических лиц и ИП, стоящих на учете, в сравнении с ЮЛ	106653 тыс. чел. (юридических лиц 3274 тыс. ед., уд. вес 3,1 %)		300 тыс. чел. (юридических лиц 13 тыс. ед., уд. вес 4,3 %)	
Результативность КНП	5,05 %	5,35 %	1,5 %	2,26 %
Результативность ВВП	95,17 %	91,68 %	25,5 %	1/7 часть
Эффективность на 1 проверку КНП, руб.	1516	1095	1500	848,3
Эффективность на 1 проверку ВВП, руб.	47348000	9036000	1770000	752400
Взыскания по доначислениям, млрд руб.	301,8	—	0,1152	0,014
Недоимка, млрд руб.	602	32	2,18	0,105

Итоговый вывод с учетом данных табл. 30:

– поступлений НДФЛ в налоговых доходах по ФНС России составляет 16,8 %, по анализируемому району Екатеринбурга – 32,72 %, то есть НДФЛ на район оказывает большую нагрузку, чем по РФ, следовательно, требует большего внимания к контролю за доходами физических лиц (подробнее см. раздел 2.1);

– удельный вес юридических лиц по ФНС РФ 3,1 %, а количество физлиц по анализируемому району – 4,3 %, то есть на район в относительном выражении оказывается большая нагрузка со стороны физлиц, чем по среднему российскому показателю, что также требует более повышенного внимания к контролю за доходами физических лиц (подробнее см. раздел 2.2);

– результативность и эффективность по КНП, ВВП по району ниже, чем по России, следовательно, необходимо совершенствовать налоговый контроль за доходами физических лиц, при этом анализ данных показал, что повышение эффективности налогового контроля необходимо по всем ФНС РФ;

– по взысканиям и недоимкам стоит отметить, что работа ФНС и районной ИФНС слаженная, но из-за роста недоимок за последний год по ФНС РФ в целом (табл. 24, 25) требуются определенные мероприятия в целях улучшения работы с задолженностью налогоплательщиков. Стоит отметить, что за последний год по районной ИФНС величина недоимок снизилась на 3 % (по НДФЛ – на 6 %), что лучше общероссийских показателей, но объем взысканий уменьшился на 32 % и составил 59 % удельного веса в сумме доначислений по сравнению с 70 % годом ранее;

– актуальность по повышению эффективности налогового контроля также придают общие неблагоприятные макроэкономические факторы, политические, а также продолжающаяся пандемия COVID-19, так как перечисленные факторы в совокупности на протяжении последних нескольких лет повышают расходную часть государственного бюджета. Подробнее анализ данных факторов представлен в разделе 3.1.

### 3. Проблемы организации налогового контроля за исчислением и уплатой НДФЛ, пути их решения

---

#### 3.1. Причинно-следственные связи текущей ситуации с недопоступлением НДФЛ в бюджетную систему

---

Исходя из проанализированных поступлений налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты РФ, прослеживается значимость данных поступлений для налоговой системы в целом, что обуславливает приоритетность налогового контроля. Налоговая система, являясь компонентой финансовой системы государства, обеспечивает финансовую независимость страны. Это особенно актуально при наличии проблем как в налоговой системе, так и в финансовой в целом.

Рассматривая значимость налогов в предыдущей главе, был продемонстрирован удельный вес НДФЛ на фоне других поступлений – подоходный налог занимает одну из лидирующих позиций по суммам собираемости, являясь донором для Российской Федерации, а значит, требует повышенного контроля со стороны ФНС. В анализируемой районной инспекции г. Екатеринбурга НДФЛ занял 1-е место с поступлениями почти в 18 млрд руб., а по РФ занимает 4-е место с 4,9 трлн руб. Таким образом, повышение эффективности контроля за доходами физических лиц положительно скажется на собираемости НДФЛ.

Безусловно, налоговый контроль должен качественно обеспечиваться не только в отношении доходов физических лиц и ИП, но и по всем другим налогам, сборам, затрагивая обязательные страховые взносы, так как они взаимосвязаны и имеют высокое значение для государства, обеспечивая возможность реализации его функций и решения задач по социальному обеспечению граждан страны.

Исходя из анализа эффективности камеральных и выездных проверок в отношении доходов физических лиц, исходя из анализа гл. 2, прослеживается должная работа налоговых органов. Но если сравнить с потенциальными налоговыми поступлениями, которые могли бы быть уплачены (см. табл. 29), наблюдаются проблемы. Это говорит о том, что налоговая служба качественно выполняет работу по выявлению ошибок в исчислениях и уплате налогов, сборов, взносов, в частности НДФЛ, но требует эффективного выявления сокрытых сумм, о чем свидетельствуют данные скрытого фонда оплаты труда (см. табл. 28). Как следствие, охват от неуплаченного НДФЛ крайне низкий (см. табл. 29).

Например, в Германии было собрано 23 % от уровня ВВП или 703 892,41 млн евро в рамках налогового контроля<sup>1</sup>. То есть российские показатели, по сравнению с европейскими, не могут составить конкуренции. Исходя из результата налогового контроля, наша налоговая система сильно отстает от западной.

В международных источниках, таких как АССА (Международная ассоциация бухгалтеров) и МВФ (Международный валютный фонд), по сравнению с российскими источниками, Россию часто оценивают как одну из стран с высоким уровнем теневого сектора в экономике. От сокрытия доходов страдает не только бюджет, недополучающий суммы налогов и сборов, в том числе НДФЛ, но и внебюджетные фонды, с сумм обяза-

---

<sup>1</sup> См.: *Алиев Ш. И., Алиева З. М., Таилова А. Г.* Налоговый контроль в России и зарубежных странах: формы и методы его осуществления : монография. Тамбов, 2020. С. 37.

тельных страховых взносов и других. Так, в табл. 31 представлен неутешительный прогноз АССА до 2025 г.

В целях анализа из данного списка 28 стран были отображены ТОП-5 стран с прогнозом с самым низким уровнем теневой экономики к ВВП, а также ТОП-5 самых теневых. Россия заняла 25-ю строчку, при этом, исходя из динамики российских показателей, доля теневой экономики к ВВП, по данным табл. 31, имеет стабильно высокие результаты (39,19 % в среднем), от среднемирового значения имеет превышение на 16,84 пунктов, или на 75 % в относительном выражении. От США, имеющей самый низкий уровень теневой экономики, по данным статистики, Россия отстает на 14,76 пунктов. Стоит отметить, что подобные отрицательные результаты характерны для всех стран бывшего СНГ.

Таблица 31

**Прогнозы АССА объема теневой экономики в процентах к ВВП до 2025 г. по 28 исследуемым странам мира<sup>2</sup>**

Страна	Год					Среднее за период (2011–2025)
	2011	2016	2017	2020	2025	
Средний показатель по 28 странам мира	23,1	22,66	22,5	22,11	21,39	22,35
США	8,2	7,78	7,69	7,42	6,94	7,59
Япония	10,22	10,08	9,89	9,42	7,86	9,5
Австралия	12,82	11,4	11,09	10,24	8,89	10,85
Китай	10,53	10,15	10,17	10,05	9,9	10,12
Великобритания	11,83	11,47	11,29	11,19	10,83	11,33
	...					
Шри-Ланка	39,5	37,76	37,33	36,46	34,85	37,13
Россия	39,3	39,07	39,29	39,37	39,3	39,19
Украина	45,16	45,96	46,12	46,1	45,98	45,84
Нигерия	50,73	48,37	47,7	46,99	46,11	47,93
Азербайджан	47	67,04	66,12	56,73	58,38	58,05

<sup>2</sup> Составлено по: Emerging from the shadows. The shadow economy to 2025. London, 2017. 36 p.

По данным АССА, тремя ключевыми факторами теневизации в РФ являются качество бюрократии, борьба с коррупцией и демократическая ответственность.

Таким образом, самой важной проблемой является существенное значение теневой экономики, которая с каждым годом растет. Процессы теневизации в РФ существуют еще с самого появления налоговой системы РФ и их практически невозможно искоренить. С одной стороны, без теневой экономики нет ни одного государства, и в какой-то мере теневой сектор способствует развитию бизнеса, с другой – высокий ее уровень требует предпринимать необходимые меры для нивелирования теневого сектора, в первую очередь используя контрольную составляющую.

Обусловлена данная проблема тем, что в России есть масса видов деятельности, которые не декларируются и, как следствие, доходы становятся «серыми». Государство недополучает существенные суммы в бюджет, работники лишаются государственных гарантий, но работодатель при этом имеет хорошую маржу – может не уплачивать 30 % обязательных страховых взносов, а именно: 22 % на обязательное пенсионное страхование, 5,1 % на обязательное медицинское страхование, 2,9 % на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Традиционными способами выдачи заработной платы без уплаты налогов выступают такие, как списание средств в качестве страховой премии или представительских расходов. Работодатели в целях экономии средств на уплате зарплатных налогов придумывают различные уловки, в том числе используют действующее законодательство, и выплаты физическим лицам называют таким образом, чтобы они попали в разряд необлагаемых налогом выплат. Крупный бизнес имеет больше возможностей для разработки сложных схем по уклонению от уплаты налогов – с одной стороны, а с другой – в большей степени подвергается налоговому контролю. К формам теневой экономики

можно добавить неправомерное использование льгот, например включение в штат неработающих инвалидов.

Для снижения роста теневого сектора необходимо комплексное решение, учитывающее не только экономические, но и социальные факторы, а также человеческую психологию. Например, если только ужесточать контроль за налогоплательщиками, данная мера может побудить налогоплательщиков попросту скрывать проверяемые данные. Для НДФЛ в первую очередь это касается доходов граждан.

Основные причины теневой экономики:

- несовершенство налогообложения предприятий и граждан, высокие налоговые ставки на фоне падения уровня доходов во многих отраслях;
- административные барьеры для ведения бизнеса;
- проблемы нелегальной миграции, образующей нелегальную рабочую силу;
- недостаточное стимулирование граждан и предпринимателей для выхода из тени;
- коррумпированность на всех уровнях государственной власти;
- социальная и политическая незащищенность граждан;
- отсутствие видимой для налогоплательщика связи между уровнем получаемых им государственных услуг, в том числе пенсий и больничных, и объемов его налоговых обязательств;
- наличие фирм;
- низкий уровень финансовой грамотности населения;
- другие причины.

Одной из главных причин уклонения от уплаты зарплатных налогов, характерных для России, является низкий уровень пенсий. Размер пенсий формируется благодаря взносам во внебюджетные фонды, но ее сумма не соответствует вносимым платежам. Если бы пенсионное обеспечение было на достойном уровне, вероятность сокрытия доходов была бы намного ниже. Подтверждением данного мнения выступает сильная обратная взаимосвязь,

составляющая 75 % корреляции между показателями уровня теневой экономики (SE) к ВВП и средней пенсии в долларах (на февраль 2022 г.), рассчитанная по 17 странам (рис. 13).

Данная проблема усугубляется тем, что пенсии в РФ существенно никогда не вырастут (исключая инфляционный рост), проблемы в пенсионной системе со временем будут только нарастать, основные причины – рост продолжительности жизни и сокращение рождаемости.

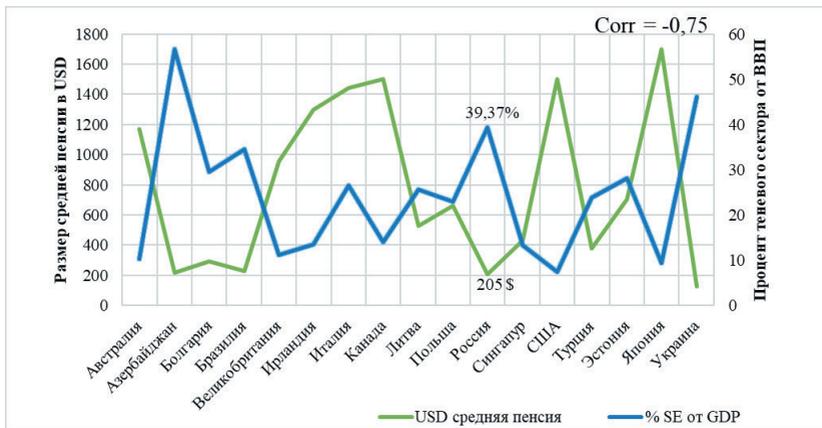


Рис. 13. Корреляция между размером средней пенсии в USD за 2022 г. и долей теневого сектора к ВВП по 17 странам по ACCA<sup>3</sup>

Издание «Московский комсомолец» сравнило российские пенсии с аналогичными выплатами в других странах мира и подсчитало, что соотношение средних зарплат и пенсий в России составляет около 29 % (при средней зарплате в 47 тыс. руб.). При этом 102-я статья конвенции Международной организации труда гласит, что для достойного социального обеспечения

<sup>3</sup> Составлено по: Размер пенсии в разных странах // VisaSam.ru. URL: <https://visasam.ru/emigration/vybor/pensiya-v-stranah-mira.html> (дата обращения: 19.05.2022).

граждан страны пенсия должна составлять 40 % заработка. Катастрофическое отставание российских показателей объясняется низким уровнем зарплат в нашей стране.

Согласно данным табл. 32, российские пенсии могут конкурировать с пенсиями стран СНГ, но в среднем по другим странам они не представляют никакой конкуренции. Так, отклонение от среднего размера пенсии в Турции составляет 25 %, от пенсии в Эстонии – 60 %, а до датского показателя не дотягивает 90 %.

Таблица 32

**Размер пенсий в разных странах мира в феврале 2022 (в руб.)<sup>4</sup>**

Страна / Период	Россия	Германия	США	Япония	Дания	Турция	Казахстан	Эстония
Февраль, 2022 (руб.)	17536	93000	86600	105500	180000	23600	13589	43700

Другой главной причиной теневизации в РФ является миф о низкой налоговой нагрузке. Рассмотрим пример.

В соответствии с данными табл. 33, наш труд в 87 тыс. руб. «продается» работодателю за 130 тыс. руб. То есть работодатель, «покупая» нас, существенную сумму поверх зарплаты работника отдает государству. Доля суммы обязательных платежей государству в сумме, которую фактически получает работник, составляет приблизительно 50 %.

Таблица 33

**Реальный удельный вес части заработной платы, перечисляемый в государственный бюджет (в руб.)**

Зарплата	НДФЛ	Размер страховых взносов	Общая сумма обязательных платежей государству	Фактически работник получит	Доля 4 в 5
1	2	3	4	5	6
100 000	13 000	30 000	43 000	87 000	≈ 50 %

<sup>4</sup> См.: Российские пенсии сравнили с зарубежными // «Рамблер. Финансы». URL: <https://finance.rambler.ru/money/45326977-rossiyskie-pensii-sravnil-i-s-zagranichnymi/> (дата обращения: 19.05.2022).

В итоге работодатель либо уходит в тень, либо уменьшает заработную плату сотруднику, либо «обеляет» заработную плату лишь до уровня МРОТ или чуть выше, что негативно сказывается на размере будущей пенсии и других государственных гарантиях в отношении граждан. С учетом существования негосударственного пенсионного обеспечения (НПО), часть населения может предпочесть вариант самостоятельных взносов и получения инвестиционного дохода от НПФ (негосударственного пенсионного фонда), такая практика распространена в развитых странах. Ярким примером является США.

Таким образом, проблема тенизации в РФ выражается прежде всего в сокрытии доходов от государства своей трудовой деятельностью, так как уплачиваются существенные суммы в бюджет и внебюджетные фонды, а получаемые услуги, в частности гарантированная пенсия, на низком уровне и не конкурирует с большинством стран (исходя из данных табл. 31 и рис. 13). Все это происходит на фоне экономического спада и напряженной геополитической ситуации в мире и вокруг России.

Вероятность выявления скрытых доходов крайне низкая ввиду своей специфики, что отрицательно сказывается на контрольной деятельности ФНС и в конечном итоге на бюджетной системе России.

Вторая проблема связана с тем, что по общероссийским показателям наблюдается рост недоимок по ФНС РФ, что не характерно для анализируемой районной ИФНС, с другой стороны, по районной ИФНС наблюдается снижение взыскиваемых сумм.

Проблема роста недоимок по НДФЛ возникает, с одной стороны, ввиду роста доначислений налоговых органов, с другой – за счет неспособности или нежелания налогоплательщиков гасить недоимки. Распространенным являются механизмы ухода и уклонения от налогообложения. Если налоговым агентом по НДФЛ является организация, то причиной может быть недостаточность прибыли, долги перед кредиторами. Если это физическое лицо – аналогично, это может быть обусловлено

недостаточным уровнем доходов. Также причиной может являться банальная недобросовестность налогоплательщиков, или, когда налогоплательщик просто забыл уплатить тот или иной налог, возможно, он не был уведомлен налоговым органом или письмо не дошло до адресата.

Таким образом, рост недоимок могут вызывать умышленные отрицательные мотивы налогоплательщика, его неблагоприятная финансовая ситуация, а также причины без плохого умысла ввиду различных жизненных обстоятельств.

Фактором неуплат также служат внешние причины, такие как макроэкономические проблемы государства, явными из которых выступают высокая инфляция в РФ и мире, сокращение экспорта, бедность и др., а также политические факторы, в первую очередь военные конфликты и пандемия. Данные факторы также относятся и к первой озвученной проблеме.

Третьей проблемой можно назвать пробелы в законе по налогу на профессиональный доход, создающих ситуации, при которых налоговые органы ничего не могут предпринять.

С одной стороны, численность самозанятых неуклонно растет с момента ввода данного спецрежима в 2019 г. Так, в январе 2019-го было зарегистрировано 3 062 гражданина, на конец декабря 2019 г. — 330 тыс. самозанятых, на конец 2020 г. — свыше 1,5 млн чел, на конец 2021 г. — почти 4 млн человек<sup>5</sup>. Быстрыми темпами растут и поступления от налога на профессиональный доход (НПД), с 717 тыс. руб. на 01.01.2020 достиг 21 325 тыс. руб. на 01.01.2022, то есть вырос за 2019–2020 гг. в 29 раз. Оформление лица как самозанятого позволяет «обелить» его доходы, таким образом, описанная выше тенденция на рост самозанятых благоприятно сказывается на снижении теневого сектора.

С другой стороны, пробелы в ФЗ-422 могут иметь отрицательный эффект для бюджета, при котором контрольная деятельность окажется неэффективной.

---

<sup>5</sup> См.: Статистика по самозанятым // Центр поддержки самозанятых. URL: <https://sznpd.ru/statistika/> (дата обращения: 12.04.2022).

После введения налога на профессиональный доход многие работодатели вывели из штата работников и рекомендовали оформиться им как самозанятые. Такие схемы позволяют работодателям экономить значительные суммы на уплате налогов, а именно 13 % НДФЛ и 30 % страховые взносы во внебюджетные фонды. Взамен этих сумм поступает лишь налог с самозанятых в размере 4 или 6 %.

Налоговые инспекторы пресекают схемы, когда работодателю по гражданско-правовому договору оказали услуги/работы лица — бывшие работники и с момента их увольнения прошло менее двух лет или являющимися таковыми до сих пор. Но работодатель может нанять новых сотрудников. Когда самозанятые осуществляют деятельность, являющуюся основной для заказчика, закон никак не регулирует данную ситуацию, инспекторы не выявляют нарушение. Но логически, оказывая подобную деятельность, между данным работником и заказчиком должны быть заключены полноценные трудовые договоры, если это основная деятельность организации. Опасность состоит в том, что подобного рода ситуации могут иметь массовый характер, поскольку налогов уплачивается меньше, а страховые взносы можно вовсе не платить при применении НПД.

Четвертой проблемой является отсутствие формального контроля за расходами граждан. Заключается данная проблема в том, что нет системного подхода к контролю расходов и сопоставления их с доходами физических лиц, с момента утраты своей силы ст. 86.1—86.3 НК РФ в 2003 г.

Как известно, для доначисления сумм НДФЛ, нужно сначала обнаружить незадекларированные доходы физического лица. Если есть данные о расходах, которые существенно превышают доходы за определенный период, то это может явиться поводом, например, для выездной проверки, но в текущей редакции Налогового кодекса РФ не предусмотрено доначисление НДФЛ исходя из наличия данных о расходах физического

лица. Даже при наличии информации о сделках с недвижимым имуществом и транспортом она практически не используется в целях контроля доходов и расходов граждан.

На момент утраты силы данных статей налоговая система РФ только начинала строиться, многие действия еще были не отлажены, не было такого широкого распространения информационных технологий и реестров, не было безналичного расчета, как следствие, доказывать незадекларированные доходы через расходы было крайне сложно и неэффективно.

В связи с ростом теневого сектора, данная проблема становится более актуальной. Чиновники поднимают данную тему, но ввиду того, что это очень трепетная тема, она не заручается массовой поддержкой в России.

Отсутствие данных статей является пробелом в налоговой контрольной деятельности РФ, поскольку успешное применение данного способа контроля за соответствием расходов доходам на протяжении многих лет применяется в развитых странах.

### 3.2. Рекомендации по повышению эффективности налогового контроля за доходами физических лиц

---

Решением первой проблемы (теневизации) может стать использование современных технологий. Многие эксперты отмечают, что только цифровизация может искоренить теневую часть.

Теневую занятость можно победить исключительно применив тотальную цифровизацию трудовых процессов. Работа в данном направлении уже начата, внебюджетные фонды аккумулируют информацию по трудоустройству в цифровом

формате. При этом исчезновение теневого сектора может негативно сказаться для буферизации проблем на рынке труда.

Многие государственные деятели содействуют цифровизации, например Путин В. В. подписал Указ «О национальных целях развития Российской Федерации на период до 2030 года» от 21.07.2020, среди которых отмечается цифровая трансформация. В рамках данного указа и Указа «О национальных целях и стратегических задачах развития РФ на период до 2024 года» от 07.05.2018, существует Национальная программа «Цифровая экономика РФ», включающая нормативное регулирование цифровой среды, кадры для цифровой экономики, цифровые технологии и цифровое государственное регулирование, цифровые услуги и сервисы онлайн, искусственный интеллект и т. д.

Мишустин М. В., будучи главой Налоговой службы РФ, сделал многое для внедрения цифровизации в ФНС, теперь налоговая служба обладает массой информационных баз данных, как отмечают многие эксперты. Все это свидетельствует о том, что цифровизация является приоритетным направлением развития в России.

В связи с этим, если бороться с проблемой теневого сектора, предлагаем рассмотреть в качестве решения внедрение цифрового рубля, его перспективы в данном вопросе очень ясны и реальны.

Согласно ст. 140 ГК РФ, статус законного платежного средства на территории РФ имеет исключительно рубль. Цифровой рубль выполняет данное требование, а имея свое происхождение от криптовалют, у него большие перспективы как среди бизнеса, так и для государства, поскольку, в отличие от криптовалют, функционирование «крипторубля» будет обеспечивать сам Банк России. То есть можно утверждать, что цифровые национальные валюты – фидуциарные валюты.

По своей природе цифровой рубль – это уникальный цифровой код (токен). В цифровом рубле токен призван иденти-

фицировать определенную единицу цифрового рубля, за которой он закреплен. В отличие от банкнот, имеющих серию и номер, отследить их невозможно, поскольку, имея банкноту, невозможно сказать, какие операции с помощью нее совершались ранее, так как она не имеет цифрового следа. Если от банкноты легко избавиться, например порвать, то оцифрованный рубль невозможно утилизировать, единственный способ перевести на другой кошелек или оплатить им что-либо, но тогда данная транзакция все равно отразится на сервере в реестре транзакций Банка России, как и любое другое действие. В отличие от безналичного счета в банке, счет является только записью, в то время, как уже было отмечено, цифровой рубль — это код на цифровом кошельке с хранением в ЦБ.

Механизмом цифрового рубля является гибридная архитектура, состоящая из компонентов централизованной системы (централизованного реестра), где информация хранится и верифицируется Банком России, так и технологии распределенных реестров (децентрализованных), в которых информация о транзакциях хранится и подтверждается несколькими участниками сети<sup>6</sup>.

Исходя из технических особенностей цифрового рубля, следующие достоинства, которые могут быть полезными в контрольной деятельности.

Согласно данным табл. 34, цифровой рубль, исходя из его преимуществ, можно будет задействовать не только среди населения, но и в государственном управлении, в межбюджетных трансфертах, государственных закупках, налоговом администрировании и т. д. С помощью цифрового рубля налогоплательщиков, которые будут его использовать, станет легче контролировать, так как все транзакции будут прозрачными.

---

<sup>6</sup> См.: Концепция цифрового рубля : доклад Банка России. М., 2021. С. 21.

Таблица 34

**Преимущества цифрового рубля<sup>7</sup>**

Преимущество	Пояснение
Персонализированный кошелек	На каждого человека или организацию предусмотрен максимум 1 цифровой кошелек
Единственный регулятор	Эмитент и депозитарий цифровых кошельков – ЦБ РФ
Прозрачность транзакций	Уникальный цифровой код для каждой эмитированной единицы рубля
Оперативное реагирование на запросы ведомств	Оператор – ЦБ РФ, главный эмитент страны
Техническая гибкость	Имеет массу вариантов улучшений
Предпосылки популяризации рубля	Рост безналичных платежей, рост цифровизации населения РФ и информационной грамотности

Цифровой рубль может стать решением ряда проблем в налоговом контроле, при этом автоматизировав многие процессы, сократив время проверок, штат сотрудников. «Крипторубль» потенциально является экономически эффективным средством Банка России.

С учетом тренда на рост скрытого фонда оплаты труда (см. табл. 28) с помощью функции линейной регрессии сделан прогноз, по объему скрытых доходов в 2022 г., которые удастся выявить при вводе цифрового рубля. Основные данные для прогноза см. на рис. 14.

<sup>7</sup> Составлено по: Концепция цифрового рубля... ; *Сергеев В. М., Шадурская М. М., Бойтуш О. А.* Цифровой рубль как средство противодействия теневой экономике в Российской Федерации // Креативная экономика. 2021. Т. 15, № 7. С. 2827–2846 ; Банк России представил Концепцию цифрового рубля // Банк России. URL: <https://cbr.ru/press/event/?id=9736> (дата обращения: 15.03.2022).

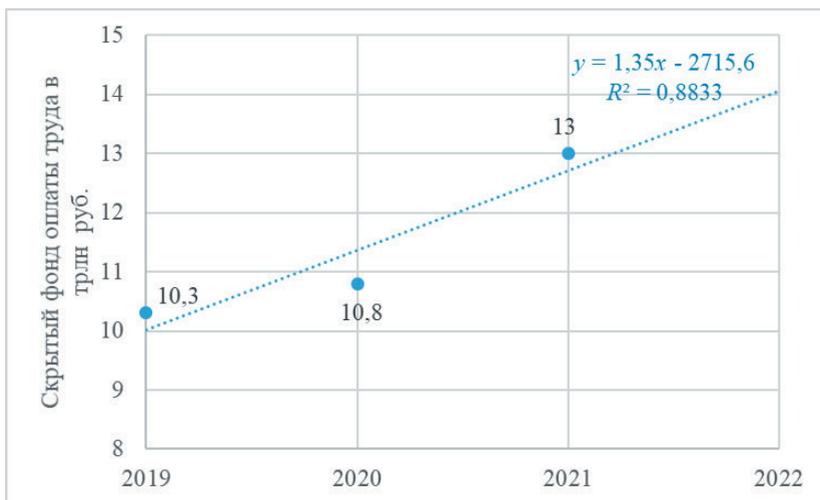


Рис. 14. Тренд скрытого фонда оплаты труда с прогнозом на 2022 г. в России (в трлн руб.)

Так как качество модели высокое (коэффициент  $R^2$  больше 0,8 и близок к 1), можно взять во внимание показатель скрытого фонда оплаты труда спрогнозированного с учетом тенденции на конец 2022 г. — 14,05 трлн руб.

Максимально возможный экономический эффект от ввода цифрового рубля при условии принудительного доначисления по результатам проверок представлен в табл. 35.

Таблица 35

**Максимальный экономический эффект введения цифрового рубля в России в 2022 г. в рамках контроля НДФЛ (трлн руб.)**

Год	Максимально оцифрованные потенциальные доходы	НДФЛ	Страховые взносы во ВФ	Потенциальные налоговые штрафы	Максимальная сумма поступлений
2022 (прогноз)	14,05	1,83	4,22	1,2	7,25 + пени

Таким образом, за счет цифрового рубля по прогнозным расчетам максимально удалось бы вернуть в бюджетную систему РФ и внебюджетные фонды в рамках налогового контроля за исчислением и уплатой НДФЛ и страховых взносов, около 7,5 трлн руб. Высокая эффективность цифрового рубля обусловлена прозрачностью транзакций, проводимых физическими лицами, для налогового органа. При этом, если учесть цифровизацию других доходов, например, прибыли (налога на прибыль), цифровой рубль принесет еще больше денежных средств в бюджет.

Важно отметить, что, помимо «обеления» доходов, цифровой рубль повысит оперативность налогового контроля, поскольку налоговым органам не нужно ждать ответа от коммерческих банков, они смогут обращаться напрямую в Банк России как к оператору цифровых кошельков.

Успешность внедрения цифрового рубля во многом будет зависеть от массовости его использования и будет распространяться на все транзакции или их большинство, то есть при тотальной интеграции. Эффект от введения цифрового рубля будет стремиться к максимальным значениям, при условии уменьшения наличной части — чем меньше ее будет, тем больше будет экономический эффект для бюджета и проще будет проводить налоговый контроль по НДФЛ.

Для этого есть перспективы, в первую очередь готовность населения к цифровым технологиям, что отражает статистика из табл. 36.

Несмотря на небольшие темпы роста числа мобильных телефонов на 100 домохозяйств, в 2020 г. на человека приходилось в среднем 2,51 гаджетов, что является высоким показателем. Это важный показатель, поскольку использование цифрового кошелька предполагает мобильное приложение. Доля населения, активно пользующаяся Интернетом, составляет 87,3 %. Исходя из тенденций роста и пандемии, в 2022 г. статистика покажет значение свыше 90 %. Таким образом, российское население активно пользуется Интернетом.

Таблица 36

Анализ использования новых технологий населением России<sup>8</sup>

Показатель	Единица изм.	Год					Средний темп прироста	Темп прироста за последний год
		2017	2018	2019	2020	2021		
Число мобильных телефонов на 100 домохозяйств	шт.	245	247	249	251	–	0,81	–
Доля населения, активно пользующаяся Интернетом, в общей численности населения	%	74,1	79,3	81,4	84,1	87,3	4,2	3,8
Доля населения, использовавшего сеть Интернет для получения муниципальных и госуслуг, в общей численности населения	%	42,3	54,5	56,5	58,7	68,2	13,14	16,18

Стоит отметить, что за последний год темпы прироста доли населения, использующего Интернет для получения госуслуг, составил 16,2 %, что больше чем в предыдущий период на 3 %. Это объясняется переводом многих услуг в электронный вид, данной работе государство уделяет особое внимание, следуя выполнению задач национального проекта «Цифровая экономика РФ» и поручениям Президента РФ.

Как итог, табл. 36 демонстрирует рост цифровизации населения и его цифровую грамотность на высоком уровне, что является хорошей почвой для запуска цифрового рубля.

Кроме того, граждане и компании все чаще пользуются безналичным способом оплаты товаров (работ, услуг) (табл. 37), так как он имеет неоспоримые преимущества. Безналичные расче-

<sup>8</sup> Составлено по: Мониторинг развития информационного общества в Российской Федерации // Федер. служба гос. статистики. URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/154882> (дата обращения: 28.04.2022).

ты более безопасные, удобные, легко контролируемые благодаря истории операций. Для безналичных расчетов не играет роли дальность нахождения продавца. Таким образом, новые технологии дают больше свободы и делают жизнь комфортнее.

Статистика табл. 37 показывает, что в 2018 г. доля безналичных операций в общей сумме, выраженная в млрд руб., на территории РФ составляла 63 %, а к 01.01.2022 – почти 80 %. В количественном выражении, в 2018 г. доля безналичных операций уже составляла 90 %, а к 01.01.2022 – 96 %. Таким образом, у россиян действительно низкий спрос на наличные рубли, и с каждым годом он снижается.

Таблица 37

**Операции, совершенные в РФ с использованием банковских карт и наличных денежных средств за 2018–2021 гг. (млрд руб.)<sup>9</sup>**

Тип операции		Год			
		2018	2019	2020	2021
Объем операций, млрд руб.	Наличные	27 859,20	28 574,50	28 188,30	29 579,00
	Безналичные	48 387,80	62 358,00	77 336,60	103 459,00
Количество операций, ед.	Наличные	3 176,40	3 067,00	2 521,00	2 329,60
	Безналичные	28 556,80	38 610,70	47 417,30	60 084,90

Наличные деньги доживают свой век. В пандемийных условиях особо остро встала проблема возможности передачи инфекции, в том числе через использование наличных денег, что в большей степени подтолкнуло к использованию безналичных расчетов. Наличный оборот сокращается, на смену ему приходят новые технологии, которые позитивно принимаются гражданами и предприятиями. Резюмируя сказанное, следует отметить, что цифровой рубль в ближайшем будущем войдет в нашу жизнь.

<sup>9</sup> Составлено по данным статистики национальной платежной системы // Банк России. URL: <https://cbr.ru/statistics/nps/psrf/> (дата обращения: 28.04.2022).

Помимо цифровизации, можно рассмотреть и предпринять иные меры предотвращения ухода в тень для повышения эффективности налогового контроля, снижения неуплат в бюджет в связи с «серыми» выплатами:

- упростить сдаваемую отчетность в ФНС;
- проработать механизмы налоговых амнистий и поощрить налогоплательщиков за выход из «тени», например задействовать облегченное наказание в случае добровольной сдачи;
- публиковать имена крупных нарушителей налогового законодательства во всевозможных информационных источниках;
- улучшить практику работы с «третьими» лицами при выявлении нетипичного возникновения больших доходов, роскошного имущества и прочего.

Перечисленные меры не помогут избавиться полностью от теневого сектора, но позволят стимулировать толчок к построению нормальных трудовых отношений между работником и работодателем.

Также в целях противодействия серым доходам в РФ и повышения эффективности налогового контроля за исчислением и уплатой НДФЛ, предлагается рассмотреть перспективы решения озвученной проблемы, оставляя вопрос ввода контроля сопоставления расходов доходам граждан открытым ввиду сложившейся неблагоприятной экономической ситуации в стране, отразившаяся прежде всего на доходах россиян. В нынешней ситуации необходимо предпринимать все меры по сохранению доходов граждан. Так, в Москве, понимая реальное падение доходов населения, была объявлена амнистия по «ковидным» штрафам. Возможно, подобные меры (и не только в отношении «ковидных» штрафов) получат распространение по всей стране.

Тем не менее существует множество предпосылок для ввода озвученного контроля. Так, в феврале 2021 г. ФНС России запустила приложение «Мои чеки онлайн», которое позволяет видеть расходы, оплаченные банковской картой онлайн. Несмотря на то, что расходы пока отражаются не все, популяр-

ность онлайн-касс будет расти, поскольку онлайн-кассы для бизнеса уменьшают бумажную отчетность, уменьшают число налоговых проверок, так как данные отправляются в ОФД (оператору фискальных данных), а оттуда в ФНС. Передаваемые данные нельзя подделать.

В марте 2021 г. упростили порядок проверки банковских счетов физлиц, для ее осуществления достаточно разрешения начальника Налогового органа – банк в течение трех дней после запроса должен предоставить информацию о движении по счету и остаток суммы на балансе карты. При этом в автоматическом режиме ФНС видит лишь доходы в виде получения заработной платы, все остальные доходы, например от сдачи имущества в аренду, подарков и др. не попадают на рассмотрение в налоговый орган ввиду силы действия закона ФЗ-395–1 (ред. от 01.04.2022) «О банковской тайне», ст. 26.

В случае с приложением «Мои чеки онлайн» данные о расходах передает не банк, а онлайн-касса продавца, тем самым не нарушая банковскую тайну. Таким образом, если, например расходы, учитываемые в данном приложении, будут в разы больше «белых» доходов, о которых информируют банки налоговые органы, это может свидетельствовать о сокрытии доходов. Тем не менее даже при наличии данного факта, ввиду отсутствия статей о контроле расходов и сопоставления их доходам, нет системного подхода, позволяющего провести процедуры опроса физлица, истребования с него доказательств и объяснений о выявленной разнице в указанных показателях, в конечном итоге применения налоговых санкций.

Следует уделить внимание еще одному инструменту, который потенциально может способствовать контролю за сопоставлением расходов доходам физлиц – «Правило нулевого дохода» для получения пособий, введенное весной 2021 г. Курирует данный механизм Министерство труда и социальной защиты РФ.

Предназначение данного правила – предостеречь от назначения пособий на детей от 3 до 7 лет и для неполных семей с детьми в возрасте от 8 до 17 лет без уважительных причин. У взрослого человека должен быть доход хотя бы в течение короткого периода, как пояснили в Минтруде, но если он отсутствовал в течение всего года, то 10 из 12 месяцев должны быть закрыты уважительными причинами. Также, кроме среднедушевого дохода, ввиду последних изменений в 2021 г. оценивается наличие имущества.

Назначению пособия должна предшествовать проверка финансового состояния физического лица, претендующего на пособие. Вызывает подозрение несоответствие декларируемых доходов стоимости имущества, которым владеет лицо. Многие российские семьи после ввода данных новшеств по проверке имущества на соответствие полученным доходам были лишены права на указанное пособие.

Таким образом, это потенциальный инструмент фискальной политики, который в будущем может иметь ФНС и использовать в контрольной деятельности за исчислением и уплатой НДФЛ, если правило нулевого дохода применять на широкие массы, тем самым определяя статус налогоплательщика. Отсутствие дохода при неплохом уровне жизни без определения налогового статуса должно вызвать подозрение налогового органа.

С 2021 г. ФНС запустила автоматизированную систему АСК «Доходы физических лиц», о которой писала в письме № ПА-4–11/21995 от 31.12.2020 года. Внедренная АСК «Доходы физических лиц» позволяет в автоматическом режиме формировать списки компаний, выплачивающих зарплату ниже МРОТ либо ниже средней по отрасли; списки тех, кто применяет пониженные тарифы страховых взносов, и тех, у кого возникает разница в базах по НДФЛ и страховым взносам.

Таким образом, привлечь внимание ФНС к налогоплательщику могут следующие факты:

– организация декларирует по 6-НДФЛ низкие доходы (или ИП по 3-НДФЛ, или иной отчетности);

– есть разница в 6-НДФЛ и РСВ, когда работникам выплатили суммы, не обложенные страховыми взносами;

– есть сделки, в том числе займы от аффилированной организации;

– отражены в отчетности договоры дарения;

– проводятся систематические операции по внесению наличных денег на карты и различные регулярно повторяющиеся операции по ним;

– другое.

С 2022 г. заработает единый регистр со сведениями о населении, содержащий только общую информацию: ФИО, даты рождения, родственные связи, документы о браке и т. д. В нем не будет информации о размерах пенсий, уплаченных налогах, доходах, QR-кодах, биометрических данных, он предназначен для упрощения бумажных процедур, оказания более быстрой материальной и социальной поддержки населению, более качественного прогнозирования развития страны и администрирования процессов. Так как данный реестр будет курировать ФНС, в обозримом будущем нельзя отрицать надстройку данного реестра под фискальные меры. Единый реестр сведений о населении позволит налоговым инспекторам производить более быстрый сбор информации о налогоплательщиках, тем самым повышая эффективность контрольных мероприятий.

С учетом всех перечисленных фактов напрашивается рассмотрение возможности возврата отмененных статей 86.1–86.3 НК РФ, которые должны быть существенно обновлены под современные реалии, в которых были бы указаны как минимум виды расходов (купля-продажа недвижимости, товаров роскоши, золотых слитков и т. д.) и величина расходов, при достижении которой проводилась бы проверка. Это необходимо, чтобы контроль за сопоставлением расходов доходам был системным и закреплен в НК РФ как новая форма контроля.

За счет активной цифровизации ФНС РФ контроль за сопоставлением расходов доходам физических лиц может быть реализован по схеме, изображенной на рис. 15. Данная схема примечательна тем, что большинство действий можно совершить в автоматическом режиме, только лишь окончательные действия необходимо делать непосредственно налоговому инспектору.

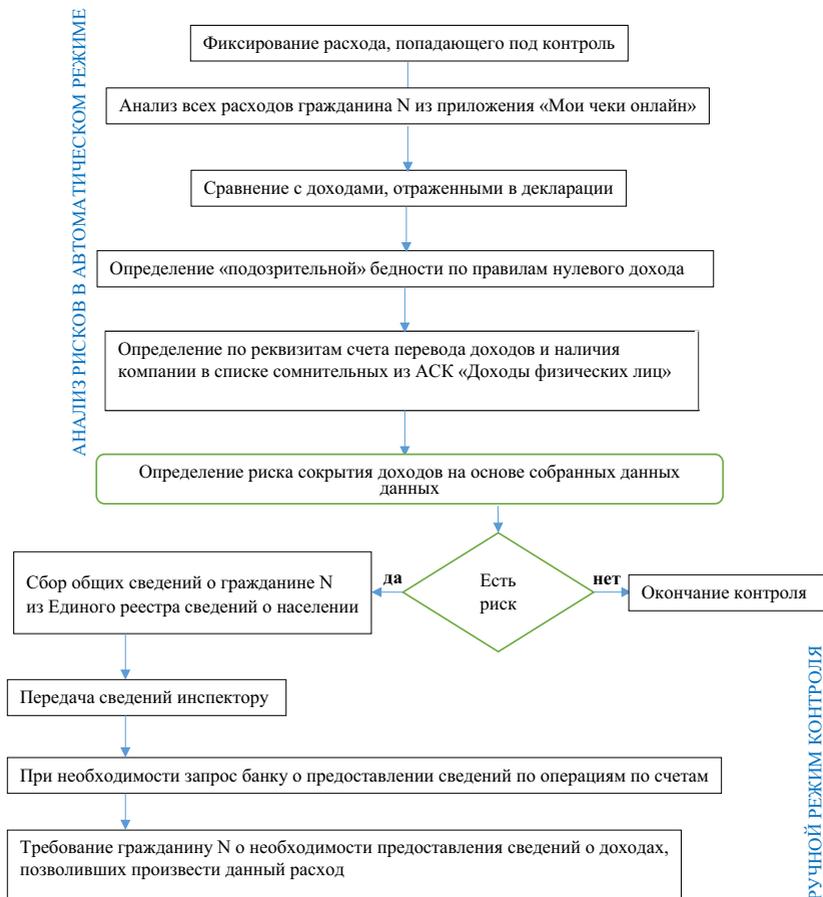


Рис. 15. Алгоритм налогового контроля за сопоставлением расходов доходам физических лиц в России с учетом современных тенденций

Предложенный вариант модели контроля на рис. 15 направлен на отбор случаев выявления расходов для сопоставления их доходам. Если после автоматического сбора информации программой будет выявлена высокая вероятность, что расходы были осуществлены не из официально видимых доходов, в работу подключается инспектор, который по решению руководителя налогового органа может запросить операции по счетам гражданина для отражения полной картины о его финансах и возможности сокрытия доходов. Если присутствует вероятность сокрытия, составляется требование и направляется налогоплательщику, который должен будет объяснить происхождение израсходованных средств. По сравнению с 2003 г., когда данный вид контроля был неэффективным, в текущей ситуации за счет лучшей информированности о налогоплательщике и более отлаженной налоговой системы в России, ему будет сложнее давать ложные показания.

Что касается второй проблемы, роста недоимок, стоит отметить, что взыскание любых недоимок, хоть с плательщика налогов и сборов, хоть с плательщика процентов по кредитам и займам, хоть по договорам лизинга и т. д., требует определенных компетенций, данная работа не является простой, но зависит, безусловно, как от положения дел налогоплательщика и его отношения к задолженности, в частности его налоговой дисциплины, так и от эффективности работы контрольных органов, дипломатичности сотрудников.

Таким образом, предлагаем ввести для налоговых инспекторов, которым удалось взыскать суммы, вознаграждение, замотивировав их. Можно применить прогрессивную шкалу, так как недоимки в особо крупных размерах намного важнее, поскольку в абсолютном значении суммы больше, а также взыскать их намного сложнее, но это приведет к возрастанию бюрократической нагрузки и усложнению расчетов. Предлагаем ввести фиксированный процент с суммы взыскания в качестве вознаграждения налогового инспектора, что станет хорошей мотивацией.

Кроме системы вознаграждений, для каждого нарушителя, имеющего налоговую задолженность, можно ввести дополнительные проверки и сократить срок подачи налоговых деклараций. Это должно побудить нарушителей быть более дисциплинированными. Но это крайне жесткая мера, требующая хорошей проработанности, поскольку может навредить как гражданам, так и бизнесу.

В качестве решения третьей проблемы рекомендуем внести изменения в ФЗ-422, а именно сделать ограничение на деятельность самозанятых по коду ОКВЭД (общероссийского классификатора видов экономической деятельности) – если ОКВЭД оказываемой услуги/работы самозанятого совпадает с ОКВЭД лица, который их получает, необходимо существенно повысить ставку НПД, а в дальнейшем, в перспективе, рассмотреть возможность запрета на подобные ситуации. Сразу запрещать подобного рода отношения между самозанятым и лицом, получающим услуги, опасно, поскольку это может негативно отразиться на бизнесе, что в текущей нестабильной экономической ситуации делать нецелесообразно.

Важно понимать, что даже простое существование контроля соответствия доходов расходам физических лиц приведет к повышению налоговой дисциплины, возможно, именно тогда российская налоговая система станет явным конкурентом лучшим налоговым системам развитых стран, в которых такого вида контроль существует с прошлого века и приносит ощутимый финансовый результат.

## Заключение

---

Для достижения поставленной цели в работе были затронуты следующие вопросы.

*В теоретико-методологическом направлении:*

- рассмотрена сущность налогового контроля как части финансового контроля и налогового администрирования;
- собраны суждения ученых о налоговом администрировании и налоговом контроле, которые систематизированы в приложениях к данному исследованию;
- дана характеристика формам и методам налогового контроля;
- изучен порядок проведения налоговых проверок, ответственности за нарушение налогового законодательства с акцентом на вопросы, касающиеся исчисления и уплаты НДФЛ;
- рассмотрена структура ФНС РФ и приведены показатели оценки эффективности налогового контроля.

В тексте исследования приведена авторская позиция по дефиниции «налоговое администрирование», «налоговый контроль», и конкретизированы отдельные моменты по их элементам, формам и методам.

*В аналитической части* монографического исследования представлен всесторонний анализ данных по:

- налоговым доходам консолидированного бюджета РФ, роли НДФЛ в налоговых поступлениях, поступлениям по обязательным страховым взносам;

- состоянию и динамике федерального бюджета страны, его исполнению, динамике ВВП, как итог – сравнение доли НДС в перечисленных показателях;
- показателям, необходимым для оценки эффективности деятельности определенной районной инспекции г. Екатеринбурга и аналогичных данных по ФНС России;
- скрытому фонду оплаты труда в РФ, позволившему выявить необходимость совершенствования налогового контроля за исчислением и уплатой НДС на основе прогнозного расчета потерь бюджета по налогу.

После анализа теоретической базы и практической деятельности налоговых органов были выявлены проблемы выяснилось, что основной проблемой является теневая часть доходов, поскольку ее трудно выявить, были рассмотрены причины появления теневого оборота, а также варианты по ее нивелированию. Так, основной упор в предложениях был сделан на цифровизацию, так как ФНС является одним из самых оцифрованных ведомств, с каждым годом она предлагает все больше электронных услуг, имеет доступ к многочисленным базам данных других ведомств.

Было выявлено, что цифровой рубль имеет большие перспективы в налоговом контроле, поскольку все транзакции, проходящие с помощью цифрового кошелька, не подменные, их можно проследить. Взаимодействие с Банком России проще, чем с коммерческими банками, что повышает оперативность контроля. Кроме того, уровень цифровой грамотности населения и снижение роли наличных денег указывают на высокую вероятность популяризации «крипторубля» у россиян, так как за ним будущее, что отмечают многие эксперты.

С учетом имеющихся на данный момент технологий были даны рекомендации и рассмотрены перспективы по вступлению в силу отмененных статей 86.1-86.3 НК РФ, регламентирующих контроль за крупными расходами физических лиц и сопоставления их с доходами. Анализ показал, что у ФНС достаточно инструментов для реализации данных статей.

Кроме того, были рассмотрены проблемы наличия и взыскания недоимок в РФ, проблемы в законе о самозанятых, даны соответствующие рекомендации по их решению.

Исходя из проделанной работы, можно утверждать, что НДФЛ имеет весомую роль для бюджета, его роль увеличивается на фоне проанализированного текущего экономического состояния РФ.

Прослеживается общемировая тенденция цифровизации во всех сферах, в том числе в рамках государственных и муниципальных услуг. В России созданы указы Президента РФ о развитии стратегических направлений, среди которых большое место уделяется цифровизации, создан национальный проект «Цифровая экономика РФ» и др. В ближайшем будущем масштабная цифровизация неизбежно охватит налоговый контроль по неохваченным пока направлениям.

Резюмируя, следует отметить, что данные в исследовании рекомендации имеют высокий шанс их реализации в ближайшем будущем.

## Рекомендуемая литература

---

*Аксенова К. Д.* Налоговый контроль в сфере теневой экономики // Вестник молодых ученых Самарского государственного экономического университета. 2020. № 1 (41). С. 8–12.

*Алиев Ш. И., Алиева З. М., Таилова А. Г.* Налоговый контроль в России и зарубежных странах: формы и методы его осуществления : монография. Тамбов : Консалтинговая компания «Юком», 2020. С. 80. ISBN 978-5-4480-0283-0

*Альбакасова Д. Е.* Принципы, формы и методы налогового контроля // Экономика и социум. 2021. №11 (90). С. 729–732.

*Буханов А. С., Малая О. О.* Налоговый контроль в системе государственного финансового контроля: состояние и перспективы развития // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2021. № 9 (136). С. 36–40.

Бюджетный кодекс Российской Федерации : Федер. закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19702/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/) (дата обращения: 22.03.2022).

*Гадельшина Р. И., Плеханова Д. А.* Методики анализа результативности контрольной работы налоговых инспекций // Экономика и социум. 2016. № 7 (26). С. 62–74.

*Голованов Е. Б.* Теневая экономика : конспект лекций. Челябинск, 2015. 61 с. URL: <https://hsem.susu.ru/es/wp-content/uploads/sites/14/2017/02/Golovanov-E.B.-Tenevaya-e%60konomika.-Konspekt-lektsiy.pdf> (дата обращения: 09.05.2022).

*Дергачев Н. В.* Основные причины возникновения теневой экономики в России // Administrative Consulting. Vol. 4. Is. 2 (8). С. 9–14.

*Долгобаева Д. А.* Формы налогового контроля: мониторинг как современная форма налогового контроля // Актуальные проблемы менеджмента, экономики и экономической безопасности : сб. материалов Международ. науч. конф. Чебоксары : Изд. дом «Среда», 2019. С. 117–121.

*Истомина Н. А., Анкудинова А. П.* Теория и практика государственного контроля за доходами и расходами физических лиц // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. 2013. № 12 (201). С. 48–53.

Концепция цифрового рубля : доклад Банка России // Центральный банк Российской Федерации. Москва, 2021. 30 с. URL: <https://legalacts.ru/doc/kontseptsija-tsifrovogo-rublja-podgotovlennabankom-rossii/> (дата обращения: 09.05.2022).

*Кузнецов Л. Д.* Налоговое администрирование как элемент налоговой системы России // Вестник Московского университета МВД России. 2020. № 1. С. 170–172.

*Курбатов Т. Ю.* Правовые формы и методы налогового контроля : автореф. дис. ... канд. юр. наук: 12.00.04. Москва, 2015. 24 с.

*Лавренов Б. А.* Использование информационной технологии АИС «Налог-3» в деятельности ФНС Российской Федерации // Ученые записки Алтайского филиала РАНХиГС. 2017. № 14. С. 48–51.

*Лыкова Л. Н., Букина И. С.* Анализ тенденций в бюджетно-налоговой сфере России // Научно-исследовательское объединение РЭУ. 2021. № 23. С. 1–21.

Мониторинг развития информационного общества в Российской Федерации // Федеральная служба государственной статистики URL: <https://rosstat.gov.ru/folder/154882> (дата обращения: 16.04.2022).

Налоговая система Российской Федерации : учебное пособие / М. М. Шадурская, Е. А. Смородина, И. В. Торопова и др. Екатеринбург : Издательство Уральского университета, 2020. 254 с. ISBN 978-5-7996-3036-2

Налоговый кодекс Российской Федерации : Федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата обращения: 24.04.2022).

Налоговый контроль за расходами физических лиц как инструмент противодействия коррупции // МО Кузватовский район : [офиц. сайт]. URL: <http://kuzovatovo.ulregion.ru/korurt/2192/22232> (дата обращения: 10.04.2022).

Национальные счета России в 2013–2020 годах : стат. сб. // Росстат. Москва, 2021. 429 с. URL: [https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Nac-sch\\_2013-2020.pdf](https://rosstat.gov.ru/storage/mediabank/Nac-sch_2013-2020.pdf) (дата обращения: 05.05.2022).

О национальных целях развития России на период до 2030 года : Указ Президента Российской Федерации от 21.07.2020 № 474. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/45726> (дата обращения: 21.04.2022).

Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : Постановление Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_49673/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/) (дата обращения: 21.04.2022).

*Оболадзе Л. П.* Особенности налогового контроля в России // *Мировая наука.* 2021. № 5 (50). С. 92–96.

*Патутина С. Ю., Шабалина Н. В.* Теневая зарплата: черный нал и серые схемы – правонарушение и социальная незащищенность работников // *Управленец.* 2010. № 3–4. С. 74–77.

*Сайдулаев Д. Д., Акаева М. М., Мишаева Т. С.-Х.* Теоретические основы налогового контроля // *Московский экономический журнал.* 2020. № 9. С. 213–223.

*Сергеев В. М.* Предпосылки совершенствования налогового контроля за доходами физических лиц в РФ // *Российские регионы в фокусе перемен : сб. докладов в двух томах (18–20 ноября 2021 года, Екатеринбург)* Т. 2. Екатеринбург : УрФУ, 2022. С. 465–471. ISBN 978-5-91256-543-4

*Сергеев В. М., Шадурская М. М., Бойтуш О. А.* Цифровой рубль как средство противодействия теневой экономике в Российской Федерации // *Креативная экономика.* 2021. Т. 15, № 7. С. 2827–2846.

*Тукташева А. В.* Понятие, цели и задачи налогового контроля. Предмет, объекты, субъекты налогового контроля. Формы и виды налогового контроля : автореф. дис. ... канд. экон. наук. Москва, 2017. 18 с.

*Хафизова А. Р.* Показатели оценки эффективности деятельности налоговых органов: обзор существующих подходов // *Финансы и кредит.* 2012. № 31 (511). С. 18–24.

*Цифровая экономика РФ // Министерство цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации.* URL: <https://digital.gov.ru/ru/activity/directions/858/> (дата обращения: 17.05.2022).

*Чайковская Н. В.* Налоговый анализ и оценка результативности проведения налогового контроля // *Финансы: теория и практика.* 2012. № 2 (91). С. 35–40.

**Точки зрения ученых по определению сущности  
налогового администрирования<sup>1</sup>**

Понятие	Источник
«Налоговое администрирование — это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов»	<i>Майбуров И. А.</i> <i>Налоги и налогообложение : учебник для студентов вузов / под ред. 5-е изд., перер. и доп. М., 2012. С. 88.</i>
«Налоговое администрирование выступает частью управления налоговыми отношениями, организационно представленными налоговой системой»	<i>Гончаренко Л. И.</i> <i>Методология налогообложения и налогового администрирования коммерческих банков России. М., 2011. С. 192.</i>
«Налоговое администрирование — это система управления государством налоговыми отношениями. Налоговые отношения являются предметом налогового администрирования»	<i>Перонко И. А., Красницкий В. А.</i> <i>Налоговое администрирование // Налог. вестн. 2000. № 10. С. 22.</i>
«Налоговое администрирование — это организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, которая включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России»	<i>Дадашев А. З., Лобанов А. В.</i> <i>Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., 2002. С. 4.</i>

<sup>1</sup> Составлено на основе: *Садикова Н. В., Цельникер Г. Ф.* *Налоговое администрирование и его сущность // Экон. науки. 2020. № 5-2 (44). С. 84 ; Рамзанова Б. К.* *Основные подходы к определению понятия «налоговое администрирование» // Теория и практика общественного развития. 2014. № 1. С. 447–448 ; Евстафьева А. Х.* *Теоретические основы налогового администрирования // Изв. КГАСУ. 2013. № 3(25). С. 126.*

## Окончание прил. 1

Понятие	Источник
«Налоговое администрирование можно определить как управленческую деятельность государства и местных органов по налоговому планированию, формированию и совершенствованию системы налогов и сборов, контролю за соблюдением налогового законодательства и прав и обязанностей участников налоговых отношений»	<i>Пансков П. Г.</i> Налоги и налогообложение: теория и практика : учеб. для бакалавров. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2012. С. 241.
«Комплексная система управления налогообложением»	<i>Безруков Г. Г.</i> Налоговое администрирование в системе федерального государственного устройства (на примере Уральского федерального округа) : дис. ... канд. экон. наук. Екатеринбург, 2003. С 18.
«Динамически развивающаяся система управления налоговыми отношениями, координирующая деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики»	<i>Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф.</i> Налоговое администрирование. М., 2005. С. 33.

Взгляды ученых на сущность налогового контроля<sup>2</sup>

Понятие «налоговый контроль»	Источник
«...сущность налогового контроля можно рассматривать с двух позиций: во-первых, как функцию или элемент государственного управления экономикой, во-вторых, как особую деятельность по исполнению налогового законодательства»	<i>Поролло Е. В.</i> Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М. : Эксперт. бюро, 1996.
«...налоговый контроль следует определить как важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов налогообложения с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при котором исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно»	<i>Кучеров Я. Я.</i> Налоговое право России : курс лекций. М. : ЮрИнфоР, 2001.
«...налоговый контроль в широком смысле представляет собой деятельность государства в лице уполномоченных (компетентных) органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах всеми участниками налоговых правоотношений в порядке, установленном действующим законодательством... Налоговый контроль в узком смысле представляет собой деятельность уполномоченных органов по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах в процессе проведения налоговых проверок»	<i>Курбатов Т. Ю.</i> Правовые формы и методы налогового контроля : дис. ... канд. юр. наук. Москва, 2015. С. 23.

<sup>2</sup> Составлено на основе: *Гиниятуллин В. К.* Особенности легального и доктринального понятия «налоговый контроль» // Вестн. ЮУ УрГУ. 2010. № 38. С. 85–90 ; *Рамазанова Б. К.* Экономико-правовые подходы к определению налогового контроля. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomiko-pravovye-podhody-k-opredeleniyu-nalogovogo-kontrolya/viewer>

## Окончание прил. 2

Понятие «налоговый контроль»	Источник
«...налоговый контроль в широком аспекте – это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов. В узком аспекте это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов»	<i>Крохина Ю. А.</i> Налоговое право : учебник для бакалавров. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2011. С. 186.
«...налоговый контроль является составной частью финансового контроля, но одновременно он обладает специфической особенностью. Специфика налогового контроля определяется более узкой сферой действия по сравнению с финансовым контролем. Сферой действия налогового контроля является обеспечение полноты поступления в бюджет налогов и сборов, являющихся в настоящее время основной статьей доходной части бюджета государства»	<i>Быстрых В. А.</i> Налоговый контроль в банковской сфере : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10. Москва, 2003. С. 15.
«...может употребляться в широком и узком смысле слова. В первом случае оно охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов (государственная регистрация налогоплательщиков, налоговый учет, налоговые проверки, а также сферы деятельности контролируемых субъектов, связанные с уплатой налогов). Во втором случае речь идет о проведении собственно налоговых проверок уполномоченными органами»	<i>Попонова А. Н.</i> Особенности расчета налогооблагаемой прибыли в Германии // Налог. планирование. 1997. № 7. С. 278.
«Налоговый контроль является составной частью государственного финансового контроля (ГФК). Он в свою очередь является одним из трех китов наравне с общественным контролем и аудитом, на которых основывается финансовый контроль. ГФК включает в себя общегосударственный, бюджетно-финансовый и ведомственный контроль»	<i>Родионова В. М.</i> Финансовый контроль : учебник / под ред. В. М. Родионова, В. И. Шлейникова. М., 2002. С. 19.

**Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение**

Нарушение	Налоговая, административная и уголовная ответственность (штраф – руб.)	Статья
<b>НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА</b>		
<b>Грубое нарушение правил учета</b>		
Отсутствие первичных документов	1) Нарушение допустили в течение одного налогового периода: штраф на организацию или ИП – 10 000 руб. 2) Нарушение допустили в течение более чем одного налогового периода: штраф на организацию или ИП – 30 000 руб. 3) Нарушение привело к занижению базы по налогам и взносам: штраф на организацию или ИП – 20 % от неуплаченной суммы, но не менее 40 000 руб.	120 НК РФ
Отсутствие счетов-фактур		
Отсутствие регистров бухгалтерского или налогового учета		
Систематическое (два раза и более в течение года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухучета, в регистрах налогового учета и в отчетности операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений		
<b>Непредставление отчетности и информации</b>		
Непредставление налоговой отчетности (декларации)	На организацию и ИП – 5 % от суммы налога по декларации за каждый полный и неполный месяц со дня, установленного для ее представления (не менее 1 000 руб., не более 30 %). На должностных лиц – предупреждение или штраф 300–500 руб.	119 НК РФ 15.5 КоАП РФ
Нарушение способа сдачи декларации или расчета.	На организацию и ИП: штраф 200 руб.	119.1 НК РФ

## Продолжение прил. 3

Нарушение	Налоговая, административная и уголовная ответственность (штраф – руб.)	Статья
Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества	На организацию и ИП – 1 000 руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления	119.2 НК РФ
Непредставление документов и (или) сведений в срок, если нет признаков налоговых правонарушений по ст. 119 и 129.4 НК РФ	На организацию и ИП: штраф 200 руб. за каждый непредставленный документ. На должностных лиц: штраф 300–500 руб.	126 НК РФ 15.6 КоАП РФ
Отказ представить имеющиеся документы по запросу налоговой	На организацию и ИП: штраф 10 000 руб. На должностных лиц: штраф 300–500 руб.	
Представление налоговым агентом в инспекцию документов, которые содержат недостоверные сведения	На организацию и ИП: штраф 500 руб. за каждый документ с недостоверными сведениями	126.1 НК
Непредставление в инспекцию сведений по запросу на встречной проверке либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями	На организацию и ИП: штраф 10 000 руб. На физическое лицо – 1 000 руб.	126 НК
Несообщение сведений налоговому органу, в том числе непредставление по запросу ИФНС пояснений о расхождении в отчетности либо уточненной декларации	На организацию и ИП: штраф 5 000 руб., за повторное нарушение в течение года – 20 000 руб.	129.1 НК
Неявка в качестве свидетеля на допрос в налоговую инспекцию без уважительных причин	На физическое лицо: штраф 1 000 руб.	128 НК
Отказ свидетеля дать показания на допросе в налоговой или дача заведомо ложных сведений	На физическое лицо: штраф 3 000 руб.	

## Продолжение прил. 3

Нарушение	Налоговая, административная и уголовная ответственность (штраф – руб.)	Статья
Неявка представителя налогоплательщика в инспекцию для пояснений по налогам на основании статьи 31 НК РФ	На должностное лицо: штраф от 2 000 до 4 000 тыс. руб.	19.4 КоАП
Неуплата налогов, сборов и взносов		
Уклонение от налогов, сборов и страховых взносов с организации путем непредставления декларации (расчета) или иных обязательных документов, либо путем включения в декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере (более 5 млн руб. в течение 3 лет подряд при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 25 %, или 15 млн руб.)	На физическое лицо: – штраф 100 000–300 000 руб. или зарплата (иной доход) осужденного за 1–2 года; – принудительные работы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового; – арест до 6 месяцев; – лишение свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности на срок до 3 лет или без такового	199 УК РФ
Уклонение от налогов, сборов и страховых взносов с организации совершенное группой лиц по предварительному сговору и (или) в особо крупном размере (более 15 млн руб. в течение 3 лет подряд при условии, что доля налогов превышает 50 %, или 45 млн руб.)	На физическое лицо: – штраф от 200 000–500 000 руб. или зарплата (иной доход) осужденного за период от 1 года до 3 лет; – принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового; – лишение свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности на срок до 3 лет или без такового	

## Продолжение прил. 3

Нарушение	Налоговая, административная и уголовная ответственность (штраф – руб.)	Статья
Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, неправильного исчисления налога или других неправомερных действий (бездействия)	На организацию или ИП: штраф – 20 % от неуплаченной суммы налога; если деяние умышленное – 40 %	122 НК РФ
Неправомерное неудержание и (или) неперечисление налога налоговым агентом	На организацию или ИП: 20 % от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению. Условия освобождения от ответственности: – расчет по налогу представлен в срок, суммы к перечислению в бюджет не занижены; – налоговый агент сам перечислил налог и пени до того, как ему стало известно, что инспекция нашла нарушение или назначила выездную проверку	123 НК РФ
Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов в крупном размере (более 5 млн руб. в течение 3 лет подряд при условии, что доля не перечисленных налогов превышает 25 %, или 15 млн руб.)	На физическое лицо: – штраф от 100 000–300 000 руб. или зарплата (иной доход) осужденного за период от 1 года до 2 лет; – принудительные работы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности на срок до 3 лет или без такового; – арест на срок до 6 месяцев или лишение свободы на срок до 2 лет + лишение права занимать определенные должности на срок до 3 лет или без такового	199.1 УК РФ

## Продолжение прил. 3

Нарушение	Налоговая, административная и уголовная ответственность (штраф – руб.)	Статья
Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов в особо крупном размере (более 15 млн руб. в течение 3 лет подряд при условии, что доля не перечисленных налогов превышает 50 %, или 45 млн руб.)	На физическое лицо: – штраф 200 000–500 000 руб. или зарплата (иной доход) осужденного за период от 2 до 5 лет; – принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового; – лишение свободы на срок до 6 лет + лишение права занимать определенные должности на срок до 3 лет или без такового	199.1 УК РФ
Соккрытие денежных средств (имущества), за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в крупном размере	На физическое лицо: – штраф в размере от 200 000–500 000 руб. или в размере зарплаты или иного дохода, осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет; – принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности на срок до 3 лет или без такового; – лишение свободы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности на срок до 3 лет или без такового	199.2 УК РФ

## Продолжение прил. 3

Нарушение	Налоговая, административная и уголовная ответственность (штраф – руб.)	Статья
Соккрытие денежных средств (имущества), за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в особо крупном размере	На физическое лицо: – штраф от 500 тыс. до 2 млн руб. или в размере зарплаты или иного дохода, осужденного за период от 2 до 5 лет; – принудительные работы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового; – лишение свободы на срок до 7 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового	199.2 УК РФ
<b>НАРУШЕНИЕ ПРАВИЛ РЕГИСТРАЦИИ И ЛИЦЕНЗИРОВАНИЯ</b>		
Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в инспекции	На организацию или ИП – 10 000 руб. На должностных лиц – предупреждение или штраф 500–1 000 руб.	116 НК РФ 15.3 КоАП РФ
Ведение деятельности без постановки на учет	На организацию или ИП – 10 % от дохода, полученного за время такой деятельности, но не менее 40 000 руб. На должностных лиц – штраф 2 000–3 000 руб.	
Ведение деятельности без регистрации или без лицензии в случае крупного ущерба гражданам, организациям или государству либо при извлечении дохода в крупном размере (более 2,25 млн руб.)	На физическое лицо – штраф до 300 тыс. руб. или в размере зарплаты либо иного дохода, осужденного за период до 2 лет; – обязательные работы на срок до 480 ч; – арест на срок до 6 мес.	171 УК РФ

## Продолжение прил. 3

Нарушение	Налоговая, административная и уголовная ответственность (штраф – руб.)	Статья
Ведение деятельности организованной группой без регистрации или без лицензии в случае крупного ущерба гражданам, организациям или государству, либо при извлечении дохода в особо крупном размере (более 9 млн руб.)	На физическое лицо – штраф 100 000–500 000 руб. или зарплата (иной доход) осужденного за 1–3 года; – принудительные работы на срок до 5 лет; – лишение свободы на срок до 5 лет со штрафом до 80 000 руб. или в размере дохода, осужденного за период до 6 мес. либо без штрафа	171 УК РФ
<b>НАРУШЕНИЕ КАССОВОГО ПОРЯДКА И РАБОТЫ С НАЛИЧНОСТЬЮ</b>		
Неприменение ККТ	1) За первое нарушение На должностных лиц и ИП: штраф 25–50 % от непробитой суммы, но не менее 10 000 руб. На организацию: штраф 75–100 % от непробитой суммы, но не менее 30 000 руб.; 2) За повторное нарушение, если при этом общая сумма расчетов без ККТ составила более 1 млн руб. – на должностных лиц: дисквалификация на 1–2 года. – на организацию и ИП: приостановка деятельности на срок до 90 дней	ч. 2–3 ст. 14.5 КоАП РФ
Расчеты наличными сверх установленных лимитов, не оприходование в кассу наличных, несоблюдение порядка хранения остатка в кассе	На должностных лиц и ИП: штраф 4 000–5 000 руб. На организацию: штраф 40 000–50 000 руб.	ч. 1 ст. 15.1 КоАП РФ

## Окончание прил. 3

Нарушение	Налоговая, административная и уголовная ответственность (штраф – руб.)	Статья
Применение не соответствующей требованиям ККТ или с нарушением требований	На должностных лиц: предупреждение или штраф 1 500–3 000 руб. На организацию: предупреждение или штраф 5 000–10 000 руб.	ч. 4 ст. 14.5 КоАП РФ
Непредставление информации и документов о работе с ККТ по запросу налоговой или представление с нарушением срока	На должностных лиц или ИП: штраф 1500–3000 руб. На организацию: предупреждение или штраф 5 000–10 000 руб.	ч. 5 ст. 14.5 КоАП РФ
Ненаправленные покупателю по его требованию документов: кассового чека или бланка строгой отчетности в электронной форме или на бумаге	На должностных лиц или ИП: предупреждение или штраф 2000 руб. На организацию: предупреждение или штраф 10 000 руб.	ч. 6 ст. 14.5 КоАП РФ
Подача недостоверных сведений при на соискании разрешения на обработку фискальных данных, чтобы стать оператором фискальных данных	На должностных лиц: 20 000–30 000 руб. На организацию: 200 000–300 000 руб.	ч. 9 ст. 14.5 КоАП РФ
Условия для освобождения от ответственности: лицо, добровольно заявившее в ИФНС в письменной форме о неприменении ККТ либо о нарушениях сроков и добровольно исполнившее свои обязанности, освобождается от административной ответственности		Примечание к ст. 14.5 КоАП РФ

*Научное издание*

Серия «Финансовые рынки и стратегии развития бизнеса»

**Шадурская** Мария Михайловна  
**Сергеев** Виктор Михайлович  
**Князева** Елена Геннадьевна  
**Клименко** Михаил Николаевич

**ПЕРСПЕКТИВЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОНТРОЛЯ  
НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ЗА ИСЧИСЛЕНИЕМ И УПЛАТОЙ НДФЛ  
В УСЛОВИЯХ РАЗВИТИЯ ЦИФРОВЫХ ТЕХНОЛОГИЙ**

Монография

Редактор Е. Е. Крамаревская  
Верстка А. Ю. Матвеев

Подписано в печать 09.12.2022. Формат 60×84/16.  
Бумага офсетная. Цифровая печать. Усл. печ. л. 8,43.  
Уч.-изд. л. 7,78. Тираж 100 экз. Заказ 245.

Издательство Уральского университета  
620000, Екатеринбург-83, ул. Тургенева, 4.  
Тел.: +7 (343) 350-56-64, 358-93-22  
Факс +7 (343) 358-93-06  
E-mail: [press-urfu@mail.ru](mailto:press-urfu@mail.ru)

Отпечатано в Издательско-полиграфическом центре УрФУ  
620083, Екатеринбург, ул. Тургенева, 4  
Тел.: +7 (343) 358-93-06, 350-58-20, 350-90-13  
Факс: +7 (343) 358-93-06  
<http://print.urfu.ru>

