



ФИНАНСОВЫЙ СЕКТОР ЭКОНОМИКИ

Е.С. ФИЛИППОВИЧ

РЕЗУЛЬТАТЫ РЕФОРМИРОВАНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

С целью формирования более либеральных условий ведения бизнеса и повышения эффективности государственного контроля с 2010 г. в Беларуси начата трансформация деятельности уполномоченных органов в части порядка осуществления контрольных мероприятий. Концепция реформирования контроля реализуется посредством установления акцентов на предупреждении нарушений и сокращении затрат на его проведение за счет усиления подготовительной работы. Базовые положения, лежащие в основе реформ, раскрывают:

ограничение перечня контролирующих органов, а также времени проведения ими проверок;

регламентацию сроков и порядка проведения проверок и иных контрольных мероприятий;

принципы планирования проверок, ориентированных на применение специального отбора проверяемых плательщиков и определяющих механизм взаимодействия контролирующих органов;

усиление мотивации плательщиков к добросовестному исполнению налоговых обязательств посредством дифференциации периодичности проведения проверок и установления условий, при которых допущенные нарушения не влекут привлечение к административной ответственности.

Изучение данных Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (далее — МНС РБ) дает возможность оценить первые результаты реформирования контрольной деятельности, которые проявляются при проведении налогового контроля. В качестве характеристики среды осуществления контрольной деятельности налоговых органов могут использоваться показатели, отражающие динамику численности налогоплательщиков и штата контролеров, а также изменения объема финансирования налоговых органов.

За 2008—2012 г. изменение количества налогоплательщиков в целом имеет устойчивую динамику к росту (табл. 1). Среди основных категорий плательщиков постоянный рост наблюдается только у организаций. По категории «физические лица» в 2009 г. отмечается «провал», который почти полностью нивелируется в анализируемом периоде тенденциями к росту числа индивидуальных предпринимателей. Уточнение факторов, влияющих на изменение численности физических

Елена Сергеевна ФИЛИППОВИЧ, кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета.

лиц, позволяет выявить объективные причины, которые связаны с неустойчивой динамикой плательщиков, получающих доходы от сдачи в аренду жилых помещений, уплачивающих земельный налог и налог на недвижимость или применяющих альтернативные системы налогообложения. Стоит отметить, что по данным табл. 1 одна из этих систем — единый налог с индивидуальных предпринимателей и физических лиц — теряет свою значимость среди потенциального круга плательщиков.

Таблица 1. Количество налогоплательщиков, состоящих на учете в МНС РБ в разрезе основных категорий

Категория налогоплательщиков	Количество налогоплательщиков, ед.					Изменение (гр.6 – гр.2)
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	
1	2	3	4	5	6	7
Организации	131 245	144 767	154 935	162 022	170 443	39 198
Индивидуальные предприниматели	215 584	219 605	231 834	219 285	232 851	17 267
В том числе плательщики единого налога	122 623	111 682	107 602	99 604	104 316	-18 307
Физические лица	2 929 540	2 944 114	2 924 426	2 974 694	3 026 784	97 244
В том числе:						
плательщики земельного налога и налога на недвижимость	2 679 141	2 765 018	2 769 263	2 823 177	2 855 204	176 063
плательщики единого налога	х	31 464	26 163	27 757	27 555	х
Всего	3 276 369	3 308 486	3 311 195	3 356 001	3 430 078	153 709
<i>Справочно:</i> плательщики единого налога, итого	х	143 146	133 765	127 361	1 31 871	х

Примечание: наша разработка на основе [1 – 5].

По объему финансирования расходов налоговых органов также наблюдается устойчивая динамика роста (табл. 2). Однако, сопоставляя темп роста расходов с показателями, которые характеризуют уровень инфляции, можно утверждать, что налоговая служба испытывает определенную нехватку средств при осуществлении деятельности. Налоговое администрирование относится к трудоемкому производству, поэтому заработная плата рабочих и служащих неизменно является основной статьей расходов налоговых органов. Но при устойчивой тенденции к ее росту в абсолютном выражении количество работников контрольных подразделений имеет прямо противоположную динамику. Представленные данные отражают, что за анализируемый период проявляется усиление аналитической составляющей контрольной работы, а также что повышение заработной платы достигается не столько увеличением фонда оплаты труда, сколько сокращением численности работников.

Таблица 2. Расходы на содержание налоговой службы

Показатель	Год					Изменение (гр.6 – гр.2)
	2008	2009	2010	2011	2012	
1	2	3	4	5	6	7
Расходы МНС РБ, млн р.	192 008,1	195 261,7	230 509,6	340 239,3	703 093,0	511 084,9
Удельный вес заработной платы рабочих и служащих, %	64,5	66,2	65,0	64,3	65,8	1,3
<i>Справочно:</i>						
численность работников (без обслуживающего персонала), чел.	х	8 060	х	х	х	х
численность работников контрольных подразделений, чел.	х	2 851	2 752	2 649	2 539	х

Примечание: наша разработка на основе [1 – 5] и бюджета Республики Беларусь за 2008 – 2012 гг.

С целью подведения итогов деятельности и своевременного реагирования на негативные в налогообложении моменты налоговыми органами оцениваются результаты контрольной работы. Для этого по систематизированным данным отчетов инспекций налоговыми органами рассчитываются качественные показатели, которые анализируются в динамике за ряд лет. Среди них:

охват плательщиков налоговыми проверками;
показатели результативности (проверенные плательщики или проведенные проверки);

показатели, характеризующие уровень взысканий, и др.

Охват плательщиков налоговыми проверками в республике в целом за период 2008–2012 гг. сократился с 2,5 до 1,5 % (табл. 3). Обзор литературных источников показывает, что налоговым проверкам во многих развитых странах подвергаются около 2 % налогоплательщиков. Потому можно сказать, что в настоящее время охват плательщиков налоговыми проверками в целом по стране соответствует уровню, распространенному в мировой практике. Однако следует отметить, что контрольные мероприятия, проводимые в отношении физических лиц, не осуществляющих деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, весьма специфичны. Большая часть плательщиков этой категории уплачивает земельный налог и налог на недвижимость, исчисление которых возложено непосредственно на налоговые органы, и иные налоги (подходный налог от сдачи помещений в аренду и единый налог), при исчислении которых применяются фиксированные ставки. По данной категории основная задача налоговой службы заключается в том, чтобы зарегистрировать плательщика и обеспечить своевременность уплаты им налоговых платежей. Это и объясняет низкий уровень охвата физических лиц налоговыми проверками. В противовес ему по организациям и индивидуальным предпринимателям все еще сохраняется достаточно высокий уровень охвата (в 2012 г. около 9 %).

Таблица 3. Охват плательщиков проверками налоговых органов в разрезе основных категорий

Категория налогоплательщиков	Охват плательщиков налоговыми проверками, %					Изменение (гр.6–гр.2)
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	
1	2	3	4	5	6	7
Организации	20,9	6,3	9,9	8,9	8,8	-12,1
Индивидуальные предприниматели	17,2	3,7	9,6	9,6	9,1	-8,1
Физические лица	0,6	0,6	0,5	0,5	0,6	0,0
Всего	2,5	1,0	1,6	1,5	1,6	-0,9
<i>Справочно</i> : количество проверенных налогоплательщиков, всего	83 300	33 763	51 940	51 404	54 496	-28 804
В том числе:						
организаций	27 450	9 156	15 403	14 352	15 004	-12 446
индивидуальных предпринимателей	37 058	8 180	22 226	21 011	21 228	-15 830
физических лиц	18 792	16 427	14 311	16 041	18 264	-528

Примечание: наша разработка на основе [1–5].

Результативность налогового контроля по проверенным плательщикам в целом за анализируемый период имеет тенденцию к росту (табл. 4) и в 2012 г. достигает уровня 97,1 % *. Следует отметить весомое повышение результа-

* Данный показатель представляет собой отношение проверенных плательщиков, у которых при проведении проверок выявлены нарушения, к общему количеству проверенных плательщиков. Аналогичным образом может рассчитываться показатель результативности проведенных проверок.

тивности проверенных организаций и индивидуальных предпринимателей с 2009 г. Данные о результативности проведенных проверок за два последующих года не нарушают установившуюся тенденцию. Первоочередное влияние на динамику этих показателей оказало реформирование контрольной деятельности, основные положения которого базируются на сокращении количества контрольных мероприятий для плательщиков, добросовестно исполняющих свои обязательства (табл. 3 и 4). С целью реализации поставленных задач планирование проверок переориентировано со «случайного» отбора объектов на «специальный». Нельзя сказать, что случайный отбор упразднен — он сильно ограничен законодательно установленной периодичностью налоговых проверок, которая дифференцирована по степени риска выявления нарушений и используется по временному признаку для плательщиков каждой группы риска.

Таблица 4. Результативность налогового контроля в разрезе основных категорий

Показатель	Год					Изменение (гр.6 – гр.2)
	2008	2009	2010	2011	2012	
1	2	3	4	5	6	7
Результативность проверенных плательщиков, всего, %	80,0	92,9	96,2	98,3	97,1	17,1
В том числе:						
организаций	74,4	86,9	94,3	96,8	96,8	22,4
индивидуальных предпринимателей	75,6	89,1	95,2	98,5	99,0	23,4
физических лиц	96,9	98,2	99,7	99,4	95,2	-1,7
Результативность проведенных проверок, всего, %	x	x	x	97,8	96,9	x
В том числе:						
организаций	x	x	x	95,2	96,0	x
индивидуальных предпринимателей	x	x	x	98,4	98,9	x
физических лиц	x	x	x	99,4	95,1	x
<i>Справочно:</i> количество проведенных проверок, всего	98 826	38 244	56 065	54 674	57 462	-41 364
В том числе:						
организаций	36 953	12 668	18 075	16 020	16 454	-20 499
индивидуальных предпринимателей	41 228	8 807	23 359	22 197	22 376	-18 852
физических лиц	20 645	16 769	14 631	16 457	18 632	-2 013

Примечание: наша разработка на основе [1 – 5].

За анализируемый период удельный вес взысканных платежей по отношению к потенциально возможной сумме взыскания имеет тенденцию к снижению (табл. 5). При отработанном механизме взыскания признанной плательщиками задолженности подобная динамика является косвенным свидетельством роста допричисленных налоговых платежей, которые практически невозможно взыскать. Это может быть связано и с увеличением масштаба выявления лжепредпринимательских структур, формальные руководители и учредители которых по тем или иным причинам не способны обеспечить поступление допричисленных налогов в бюджет.

Таблица 5. Удельный вес взысканных платежей от потенциально возможной суммы взысканий

Показатель	Год				
	2008	2009	2010	2011	2012
Остаток невзысканной задолженности на начало года, млн р.	х	4 596,3	2 810,6	1 919,4	1 458,3
Доначислено платежей, млн р.	х	141 369,2	214 309,7	177 877,4	262 517,9
Приостановлено взыскание, млн р.	х	39 069,3	63 172,5	3 823,8	3 988,1
Потенциально возможная сумма взысканий, млн р.	х	106 896,2	153 947,8	175 973,0	259 988,1
Взыскано платежей, млн р.	153 355,3	104 309,2	151 445,7	173 578,3	253 052,6
Удельный вес, %	х	97,6	98,4	98,6	97,3

Примечание: наша разработка на основе [1–5].

По основным категориям плательщиков за анализируемый период динамика доначисленных налогов и экономических санкций, приходящихся на каждую проверку в среднем, в сопоставимых ценах без видимых противоречий соответствовала изменению взысканий (табл. 6). Однако в 2011 г. на фоне возросшей доли взыскания наблюдается падение значений доначисленных налоговых платежей, приходящихся на одну проверку, по организациям (и в целом по всем категориям плательщиков). Подобная динамика объясняется опережающим темпом снижения доначисленных налогов в сопоставимых ценах по сравнению с темпом сокращения количества проверок при стремлении увеличить темпы взыскания доначисленных платежей, которые нацелены на обеспечение поступлений доходов в бюджет.

Таблица 6. Размер доначисленных и взысканных налогов и санкций, приходящихся на одну налоговую проверку (в сопоставимых ценах)

Категория налогоплательщиков	Доначислено/взыскано платежей на одну проверку, млн р.					Изменение (гр.6–гр.3)
	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	
1	2	3	4	5	6	7
Организации	х/4,0	11,2/8,0	11,2/7,5	9,3/9,1	13,0/12,4	1,8/4,4
Индивидуальные предприниматели	х/0,4	1,3/1,0	0,7/0,7	0,8/0,8	1,3/1,3	0,0/0,3
Физические лица	х/0,5	0,6/0,6	0,7/0,7	0,8/0,7	1,1/1,1	0,5/0,5
В с е г о	х/1,8	4,3/3,1	4,1/2,4	3,3/3,2	4,6/4,4	0,3/1,3

Примечание: наша разработка на основе [1–5].

Для оценки качества выводов, сделанных в ходе проведения налоговых проверок, и четкости определения налоговой нормы могут использоваться показатели, характеризующие результаты опротестования плательщиками решений или действий должностных лиц налоговых органов. На практике обращается в суд плательщик в том случае, когда направление жалобы в вышестоящую организацию, по его мнению, не принесет ожидаемого эффекта. Динамика количества рассмотренных судами дел, в которых налоговые органы участвуют в качестве ответчика, и дел, решенных судами в пользу плательщиков, за 2009–2012 гг. имеет тенденцию к снижению (табл. 7). Соотношение положительных решений судов и числа рассмотренных дел также сокращается. Представленные данные свидетельствуют, что все в большем количестве случаев должностным лицам налоговых органов удается доказывать их правоту.

Таблица 7. Рассмотрение судебных дел по заявлениям налогоплательщиков

Показатель	Год			
	2009	2010	2011	2012
Рассмотрено дел по заявлениям и жалобам плательщиков, всего	100	120	103	69
В том числе:				
хозяйственным судом	84	105	87	59
общим судом	16	15	16	10
Количество дел, полностью решенных судами в пользу плательщиков, всего	11	10	6	5
В том числе:				
хозяйственным судом	10	9	5	5
общим судом	1	1	1	0
Количество дел, частично решенных судами в пользу плательщиков, всего	9	7	5	5
В том числе:				
хозяйственным судом	8	6	5	5
общим судом	1	1	0	0
Удельный вес дел, решенных в пользу плательщиков (полностью и частично) в общем количестве рассмотренных, %	20,0	14,2	10,7	14,5
В том числе:				
хозяйственным судом	21,4	14,3	11,5	16,9
общим судом	12,5	13,3	6,3	0,0

Примечание: наша разработка на основе [1–5].

Среди рассмотренных в судах дел наибольшее количество инициируют плательщики-организации, стремясь опротестовать решение налоговых органов по результатам проверок или по иным вопросам, а также действия должностных лиц. За анализируемый период ими обжаловалось менее 0,5 % общего количества проверок, проведенных в отношении их (табл. 8). Причем удельный вес опротестованных решений по проверкам организаций имеет устойчивую динамику снижения.

Таблица 8. Доля решений налоговых органов, опротестованных налогоплательщиками-организациями

Показатель	Год			
	2009	2010	2011	2012
Рассмотрено дел хозяйственным судом по заявлениям и жалобам организаций, всего	84	105	87	59
В том числе на решение налоговых органов	65	84	69	38
Удельный вес опротестованных в хозяйственных судах решений налоговых органов (по отношению к количеству проведенных проверок), %	0,5	0,5	0,4	0,2

Примечание: наша разработка на основе [1–5].

Представленные данные свидетельствуют, что упразднение противоречий и коллизий в налоговом законодательстве дает положительные результаты, работе по сбору доказательств, свидетельствующих о наличии нарушений, уделяется все большее внимание и что значительную часть возникших у плательщиков претензий налоговые органы стремятся рассмотреть в досудебном порядке.

Проводимое с 2010 г. реформирование контрольной деятельности кардинально изменило подход к планированию проверок, и в настоящее время можно оценить первые результаты этих новаций. За 2010–2012 гг. количество плательщиков, в отношении которых проводились плановые проверки,

сокращается как по организациям, так и по индивидуальным предпринимателям (табл. 9). Устойчивую тенденцию к снижению имеет и соотношение плановых проверок и общего количества налоговых проверок.

Таблица 9. Значение плановых налоговых проверок в 2010—2012 гг.

Показатель	Год			Изменение (гр.4 – гр.2)
	2010	2011	2012	
1	2	3	4	5
Количество проверенных организаций и индивидуальных предпринимателей, всего	37 629	35 363	36 232	-1 397
В том числе проверенные организации	15 403	14 352	15 004	-399
Количество проверенных плательщиков в соответствии с координационными планами, всего	22 808	18 836	16 728	-6 080
В том числе проверенные организации	9 092	7 923	7 037	-2 055
Удельный вес плательщиков, проверенных посредством включения в координационные планы	60,6	53,3	46,2	-14,4
Из него удельный вес проверенных организаций	59,0	55,2	46,9	-12,1

Примечание: наша разработка на основе [1—5].

По причине сокращения количества проверок наблюдается рост их результативности (табл. 10). Но не только результативность плановых проверок характеризует действенность внедрения новых подходов к планированию. Сам факт включения в координационные планы является определенным стимулом самостоятельного «выявления допущенных нарушений» — до начала проверки плательщик имеет право объявить о своем намерении доплатить налоги посредством подачи уточненных деклараций. Так, по данным 2012 г. величина доначисленных плательщиками налоговых платежей составила 37,4 % суммы допричисленных налогов по проверкам организаций и индивидуальных предпринимателей.

Таблица 10. Результаты проведения плановых налоговых проверок в 2010—2012 гг.

Показатель	Год			Изменение (гр.4 – гр.2)
	2010	2011	2012	
1	2	3	4	5
Количество проверенных плательщиков в соответствии с координационными планами	22 808	18 836	16 728	-6 080
Результативность проведенных проверок, %	72,9	85,8	x	x
Количество плательщиков, подавших уточненные декларации до начала проверки	x	x	1 776	x
Доначислено по факту подачи уточненных деклараций, млн р.	x	x	59 814	x
Удельный вес доначисленных налоговых платежей по уточненным декларациям от общей суммы доначисленных по результатам проверок, %	x	x	37,4	x
Направлено материалов проверок органам финансовых расследований, всего	625	530	500	-125
Из них:				
отказано в возбуждении уголовных дел	538	473	426	-112
возбуждено уголовных дел	41	28	23	-18
Количество выявленных плательщиков, использующих схемы ухода от налогов	327	473	1 117	790,0
Удельный вес выявленных плательщиков-уклонистов от общего количества проверенных, %	1,4	2,5	6,7	5,2

Примечание: наша разработка на основе [1—5].

Данные табл. 10 содержат несколько противоречивые на первый взгляд показатели, отражающие направление материалов проверок в органы финансовых расследований с целью квалификации нарушений как уголовное преступление и выявления плательщиков, использующих схемы ухода от налогов. Рассматривая изменение удельного веса плательщиков, применяющих схемы уклонения от уплаты налогов, в общем количестве проверенных, можно констатировать растущие почти в геометрической прогрессии значения. Но нужно сказать, что резкое повышение в 2012 г. количества выявленных плательщиков, использующих схемы минимизации налогов, связано с введением порядка налогообложения хозяйственных операций, первичные документы по которым содержат сведения, опровергающие факт совершения сделок [6], и, как следствие, с инвентаризацией данных ранее применяемой электронной базы «Реестр лжепредпринимательских структур». В отличие от динамики выявления взаимодействия с лжепредпринимательскими структурами количество направленных органам финансовых расследований материалов и возбужденных уголовных дел устойчиво снижается. На эту дисгармонию также влияет отсутствие незыблемых доказательств наличия нарушений или умысла плательщика по применению схем уклонения от уплаты налогов (с участием лжепредпринимательских структур).

В сложившихся условиях дальнейшее совершенствование налогового контроля целесообразно проводить по следующим направлениям:

- уточнение критериев дифференциации плательщиков по группам риска, которые позволят диагностировать участие в лжепредпринимательской деятельности или ее проведение;
- трансформация механизма отбора плательщиков для проведения проверок, в основу которой будут положены результаты дифференциации по группам риска;
- доработка положений, определяющих порядок проведения внедряемых форм налогового контроля, таких как проведение мониторинга среди широкого круга плательщиков [7], с целью конкретизации оснований их проведения, задач, стоящих перед должностными лицами налоговых органов, а также способов и методов выявления нарушений;
- расширение масштаба применения наиболее эффективных форм контроля, принесших положительный результат от их внедрения (по мнению автора, к таким формам относятся контроль субъектов игорного бизнеса посредством специальной компьютерной кассовой системы [8] и система контроля при осуществлении розничной торговли, выполнении работ и оказании услуг с использованием автоматических электронных аппаратов, торгового оборудования, оснащенного купюроприемниками [9]);
- усиление взаимодействия контролирующих органов в организации и проведении контрольных мероприятий, а также упразднение конкуренции этих органов в части достижения более высокого уровня фискального обеспечения, направленные на увеличения противостояния теневому бизнесу.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Итоговые данные по учету налогов, сборов (пошлин) за 2008 год. — Минск: М-во по налогам и сборам Респ. Беларусь, 2008.
2. Итоговые данные по учету налогов, сборов (пошлин) за 2009 год. — Минск: М-во по налогам и сборам Респ. Беларусь, 2009.
3. Итоговые данные по учету налогов, сборов (пошлин) за 2010 год. — Минск: М-во по налогам и сборам Респ. Беларусь, 2010.
4. Итоговые данные по учету налогов, сборов (пошлин) за 2011 год. — Минск: М-во по налогам и сборам Респ. Беларусь, 2011.
5. Итоговые данные по учету налогов, сборов (пошлин) за 2012 год. — Минск: М-во по налогам и сборам Респ. Беларусь, 2012.

