

КОНТРОЛЬ ЗА НАЛОГАМИ И ИНЫМИ ПЛАТЕЖАМИ: ВАРИАНТЫ СТРУКТУРНО-ФУНКЦИОНАЛЬНЫХ ПРЕОБРАЗОВАНИЙ

Е.С. Филиппович*

В статье рассматриваются условия реализации отдельных направлений контрольной деятельности налоговых органов. Контроль в сфере финансово-хозяйственной деятельности характеризуется конкурированием участвующих в нем государственных органов. Определены области соприкосновения контрольных функций отдельных органов. Обоснована целесообразность использования функционального подхода к организации контроля за налоговыми платежами. Предложены различные варианты структурно-функциональной трансформации, способствующие решению проблем, барьером для которых является конкурентная среда в государственном контроле. Автор приходит к выводам о необходимости разработки стратегии преобразований в структуре и организации деятельности органов в сфере контроля финансово-хозяйственной деятельности. Особое внимание уделено совершенствованию камеральной работы налоговых органов как неотъемлемому фактору реформирования контроля.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговые органы, таможенные органы, органы финансового контроля, внебюджетные государственные фонды.

JEL-классификация: H22, H26.

Материал поступил 11.08.2015 г.

Контроль как элемент государственного управления нацелен на достижение результатов в направлениях, обозначенных политикой государства. Первостепенной задачей бюджетно-налоговой политики Республики Беларусь является обеспечение достаточных и стабильных налоговых поступлений в государственный бюджет. Белорусским законодательством¹ определены сферы контроля всех государственных органов. Но при детальном рассмотрении нетрудно обнаружить, что направления контроля некоторых из них в определенной степени дублируются, создавая тем самым своеобразную конкурентную среду. Так, в контроле за финансово-хозяйственной деятельностью субъектов схожесть отдельных контрольных функций

наблюдается у налоговых, таможенных органов, КГК Республики Беларусь и Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь (далее – Минтруда).

Значительную область соприкосновения сфер контроля можно обнаружить у КГК Республики Беларусь (далее – органов финансового контроля) и налоговых органов. Следует отметить, что масштаб контрольной деятельности органов финансового контроля несоизмеримо больше, чем у налоговых органов. Но помимо специфических (таких, как противодействие терроризму, незаконному обороту запрещенных веществ и предметов и др.) в функции органов финансового контроля входят направления, в которых непосредственное участие принимают иные контролирующие, и в частности налоговые органы. Ярким примером является противостояние лжепредпринимательской деятельности.

Департамент финансовых расследований КГК Республики Беларусь координи-

¹ Указ Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» от 16.10.2009 г. № 510: с изм. и доп.: текст по состоянию на 04.06.2015 г. № 231. Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000. ООО «ЮрСпектр». Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2015.

* **Филиппович Елена Сергеевна** (monikk07@mail.ru), кандидат экономических наук, доцент Белорусского государственного экономического университета (г. Минск, Беларусь).

рует и направляет работу по выявлению лжепредпринимательских структур и раскрытию преступлений, связанных с их функционированием, а также проводит оперативно-следственные мероприятия. На налоговые органы в этом направлении контроля преимущественно возложены функции поставщиков информации о признаках лжепредпринимательства, которые они устанавливают на стадии создания нового бизнеса или в ходе проведения контрольной работы.

Проверки субъектов, в деятельности которых прослеживаются признаки лжепредпринимательства, налоговая служба и органы финансового контроля проводят, как правило, обособленно – это предусмотрено конкурентной средой. При этом материалы налоговых проверок, в ходе которых обнаружены признаки нарушений, подпадающих под применение уголовной ответственности, налоговые органы направляют в Департамент финансовых расследований для квалификации преступлений и дальнейшего дознания в рамках уголовных дел. Однако устойчивая тенденция снижения доли возбужденных дел от общего количества направленных материалов, имеющих признаки уголовной ответственности, может свидетельствовать о недостаточности собранных доказательств для квалификации уголовного преступления или об обостряющейся конфронтации «смежников».

Кроме того, налоговые органы формируют базу данных «Спецреестр лжепредпринимательских структур» (далее – Спецреестр), используемую в контрольной деятельности рядом государственных органов, а также ее упрощенную модификацию – «Реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере» (далее – Реестр), предоставленную для широкого доступа субъектов хозяйствования на сайте МНС Республики Беларусь.

Наполнение Спецреестра проводится по представленным в МНС Республики Беларусь приговорам суда об установлении лжепредпринимательства или незаконной предпринимательской деятельности субъек-

тов, а также по результатам контрольных мероприятий налоговых органов, сведениям Департамента финансовых расследований и иных органов о выявленных признаках лжепредпринимательства. Данные этой базы, которые до 2010 г. представлялись в виде отчетов и анализировались налоговыми органами, отражают наличие неравномерной, но, как правило, низкой доли взысканной задолженности (не превышающей 5%). По имеющейся информации, доля невзысканных средств до настоящего времени существенно не изменилась, что свидетельствует о целесообразности трансформации применяемых мер.

Формирование Реестра начато со вступлением в действие Указа Президента Республики Беларусь от 23.10.2012 г. № 488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств» и применением нового метода борьбы с теневым бизнесом, при котором потребители лжепредпринимательских услуг должны нивелировать влияние фиктивных сделок на налоговую базу и доплатить налоговые платежи. Реестр представляет собой «черный список» налогоплательщиков с указанием даты внесения и оснований, перечисленных в законодательстве. Его первоначальное наполнение в 2012 г. достигнуто путем инвентаризации данных «Спецреестра», и до настоящего времени обе базы ведутся налоговыми органами обособленно друг от друга.

С целью усиления мер по выявлению лжепредпринимательских структур и противостоянию их деятельности органы финансового контроля пытаются активизировать привлечение к этой работе иных субъектов хозяйствования. В конце 2012 г. коммерческие банки получили указание дополнительно информировать об уголовной ответственности субъектов, открывающих счета, оценивать клиентов по установленным критериям, в случае возникновения сомнений ограничивать доступ клиентов к системе «Клиент-банк» или расторгать договор на обслуживание, а при выявлении финансовых операций, подлежащих особому контролю, направлять специальные формуляры в Департамент финансового мониторинга КГК Республики Бела-

реть². С введением нового Закона Республики Беларусь от 30.06.2014 г. № 165-З «О мерах по предотвращению легализации доходов, полученных преступным путем, финансирования террористической деятельности и финансирования распространения оружия массового поражения» расширен перечень субъектов, привлеченных к мониторингу за сделками, попадающими под особый контроль. Перечень лиц, которые осуществляют финансовые операции и на которых в соответствии с законодательством возложены функции финансового контроля, пополнен:

- организациями, оказывающими рилтерские услуги и принимающими участие в операциях, связанных с куплей-продажей недвижимого имущества;

- аудиторскими организациями (аудиторами – индивидуальными предпринимателями), оказывающими профессиональные услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской и (или) финансовой отчетности, связанные с совершением от имени или по поручению клиента финансовых операций;

- организациями и индивидуальными предпринимателями, адвокатами и адвокатскими бюро, оказывающими юридические услуги, связанные с созданием организаций либо участием в управлении ими, приобретением или продажей предприятия как имущественного комплекса, совершением от имени и (или) по поручению клиента финансовых операций, управлением денежными средствами или иным имуществом.

Но, несмотря на попытки активизировать борьбу с теневым бизнесом, *рассмотрение результатов совместной контрольной работы по противостоянию лжепредпринимательству дает основание предполагать, что ее организация имеет серьезные недостатки.*

В значительно меньшей степени соприкасаются сферы контроля таможенных и налоговых органов. Вместе с тем специфично, что контроль за правильностью ис-

числения одних и тех же косвенных налогов разделен между названными структурами: по причине применения «зачетного метода» исчисления НДС и деления объектов обложения акцизов контроль за правильностью исчисления этих налогов технически можно было возложить на разные контролирующие органы. Несмотря на то, что ввозные НДС и акцизы (а также таможенная пошлина) способны повлиять на возникновение недоплаты в бюджет по этим налогам и другим налоговым платежам, МНС Республики Беларусь не стремится доминировать в вопросах, контролируемых в настоящее время таможенными органами, и, как правило, при проведении проверок должностные лица налоговых органов признают величину начисленных таможенных платежей априори правильной.

Таможенные органы используют специфическую систему контроля: таможенные проверки (как при декларировании товаров, так и после их выпуска) проводят должностные лица различных функциональных отделов таможенных органов. На проведение проверок после выпуска товаров под соответствующий таможенный режим уполномочены должностные лица отделов таможенных инспекций. Посттаможенные проверки представлены камеральными и выездными, с 2011 г. большая часть проверок проводится камерально. В 2012 г. в ГТК Республики Беларусь создано управление организации и посттаможенного контроля.

С 2013 г. все посттаможенные проверки, в том числе камеральные, проводятся на основании выбора объектов с использованием системы управления рисками. По существу, их можно сопоставить с выездными налоговыми проверками, а текущий таможенный контроль, при котором проводится проверка сведений, отраженных в таможенных декларациях, их оформление и контроль за полнотой уплаты таможенных платежей, – с камеральной (и отчасти оперативной) работой налоговой службы. Потому можно утверждать, что:

- масштабы камеральной работы налоговых органов значительно больше текущего таможенного контроля;

- охват плательщиков выездными налоговыми проверками значительно меньше,

² О надлежащей проверке клиентов банков, открывающих и (или) имеющих банковские счета: Письмо Национального банка Республики Беларусь от 28.11.2012 г. № 21-17/147. Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000. ООО «ЮрСпектр». Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2014.

чем охват субъектов хозяйствования мероприятиями посттаможенного контроля;

- результативность выездных налоговых проверок в целом и мероприятий посттаможенного контроля в 2013 г. сопоставимы.

С введением в Республике Беларусь с 2012 г. контроля за трансфертным ценообразованием перед налоговыми органами поставлена задача его практической реализации (Румянцев, 2015). Суть контроля за трансфертным ценообразованием состоит в том, что должностным лицам налоговых органов предоставлено право корректировать цену внешнеэкономических сделок и сделок с недвижимостью до их рыночной стоимости, что ведет к допричислению налога на прибыль. Корректировка базы по налогу на прибыль производится в ходе выездной налоговой проверки, если обнаружено, что цена сделки значительно (более чем на 20%) отличается от рыночной цены.

При отсутствии или недоступности информации о рыночных ценах на идентичные или однородные товары законодательством предусмотрена возможность применения альтернативных методов оценки: метода цены последующей реализации, затратного метода и метода сопоставимой рентабельности. Для использования метода цены последующей реализации необходимы данные о цене продажи имущества следующим собственником и размере его расходов, связанных с перепродажей. При затратном методе рыночная цена оценивается по величине произведенных проверяемым субъектом затрат и уровню рентабельности его деятельности. Метод сопоставимой рентабельности предусматривает сопоставление значений показателей рентабельности по анализируемой сделке со значениями этого показателя в рыночном диапазоне, сложившимися при осуществлении сопоставимых сделок или сопоставимой деятельности.

Успешность практической реализации контроля за трансфертным ценообразованием, особенно на начальном этапе, зависит от наличия в пользовании налоговых органов достоверной базы данных, которую можно использовать для определения рыночной стоимости имущества. Применение альтернативных методов является более

трудоемким средством контроля, при этом увеличивается погрешность оценки и, как следствие, возможность обжалования ее результатов. Особых проблем с данными о рыночных ценах по сделкам с недвижимостью у налоговых органов нет – эти сделки подлежат государственной регистрации, чего нельзя сказать о внешнеэкономических сделках. Таможенные органы формируют базу данных для оценки таможенной стоимости ввозимых товаров. Таким образом, можно утверждать, что *обособленность таможенных и налоговых органов является определенным барьером для рационального решения текущих проблем в контроле.*

Областью соприкосновения налоговых органов и Минтруда является контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты соответственно подоходного налога и взносов в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН). Причем, от той же базы, что и взносы в ФСЗН, начисляются платежи по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в БРУСП «Белгосстрах» (далее – платежи в Белгосстрах). Удельный вес доходов ФСЗН от доходов, обеспечиваемых налоговыми органами, за 2009–2013 гг. имел тенденцию к росту и в 2013 г. составил 57%, доля платежей в Белгосстрах не превышала 1%.

Нужно констатировать, что у подоходного налога и взносов в ФСЗН (и платежей в Белгосстрах) практически один и тот же объект для их исчисления. Кроме того, *методика исчисления взносов в ФСЗН и платежей в Белгосстрах является серьезным барьером в продвижении нашей страны к более высоким позициям рейтингов Всемирного банка в докладах «Ведение бизнеса».* Попытки упрощения методики исчисления в последние годы сведены к максимальному сокращению изъятий (исключений) из состава объекта обложения, что, безусловно, добавило этим платежам определенную специфичность. Однако в дальнейшем, по мнению автора, целесообразно не увеличивать отличия в определении базы, а наоборот, приводить исчисление названных платежей к единоподобной методике. Это позволит значительно сократить трудозатра-

ты плательщиков по исчислению платежей и откроет перспективу снижения издержек на их администрирование, в том числе за счет сокращения количества контролеров из состава ФСЗН и Белгосстраха.

В настоящее время, как и в случае с таможенными платежами, проводя выездные проверки, налоговые органы не вторгаются в вопросы, полномочия по контролю за которыми имеют ФСЗН и Белгосстрах. Вместе с тем взносы в ФСЗН составляют весомую долю затрат субъектов хозяйствования, и, по данным проверок самого фонда, одним из типичных нарушений является завышение их размеров³, что непосредственно влияет на возникновение недоплаты налога на прибыль.

Сопоставление функций рассмотренных органов подтверждает наличие области соприкосновения их интересов и конкурентной среды в контроле (Киреева, Лукьянова, 2015). Конкуренция возникает среди органов, критерии оценки деятельности которых связаны с выполнением фискальных задач. *Возникшая конкуренция сдерживает стремление контролирующих органов взаимодействовать в раскрытии нарушений и, как следствие, повышение эффективности контроля.* Упразднение выявленного дублирования контрольных функций налоговых, таможенных органов, органов финансового контроля, Минтруда и Белгосстраха способно принести положительный эффект, заключающийся в оптимизации структуры контролирующих органов и повышении эффективности проводимых ими мероприятий.

Варианты структурно-функциональных преобразований

Вначале о взносах в ФСЗН и платежах в Белгосстрах. Во многих странах страховые взносы признаются налоговым платежом, элементы которого определяет налоговое законодательство. При той же сущности в нашей стране уплата взносов в ФСЗН регулируется законодательством о социальной защите населения, что в большей мере имеет признак парафискалитета. Но, несмотря на то, в каком качестве фор-

мируются доходы внебюджетного фонда, автор считает рациональным:

- передать под ведомство налоговой службы вопросы, связанные с методологией и контролем за правильностью исчисления и уплаты взносов на социальное страхование и пенсионное обеспечение, а также обязательных платежей в Белгосстрах;
- с целью упрощения методики исчисления и налогового администрирования сократить отличия между определением налоговой базы по подоходному налогу и базы для взносов в ФСЗН и платежей в Белгосстрах.

Что касается соединения контрольных функций налоговых, таможенных органов и органов финансового контроля в единой структуре, то в мировой практике существуют примеры различных вариантов объединенного функционирования аналогичных структур. Например, среди стран постсоветского пространства:

- Налогово-таможенный департамент функционирует в Эстонии. В его структуре – налоговый отдел (разработка методики платежей), отдел таможенного управления (разработка таможенной политики и проведение таможенных процедур), контрольный (организация и проведение проверок) и следственный (проведение следственных мероприятий и досудебное расследование по нарушениям налогового и таможенного законодательства) отделы⁴;

- в Латвии единая Служба государственных доходов объединила финансовую инспекцию и таможенный департамент. В структуре службы три ключевых направления курируют заместители директора службы по таможенным и налоговым вопросам, а также по борьбе с преступностью⁵;

- функции названных государственных органов собраны в Министерстве финансов Республики Армения. При этом проведение бюджетного и налогового процесса, таможенного контроля, следственных мероприятий и досудебных процедур возложены на отдельных заместителей ми-

³ Проверяем типичные ошибки. URL: http://www.ssf.gov.by/priside/statesocialinsurance/audit/audit_faq/

⁴ Положение о налогово-таможенном департаменте: Постановление Министерства финансов Эстонии от 06.10.2008 г. № 29; с изм. и доп.: текст по состоянию на 01.10.2012 г. № 38. Maksu- ja Tolliamet. URL: <http://www.emta.ee/index.php?id=4932>

⁵ URL: <https://www.vid.gov.lv/default.aspx?tabid=4&hl=3>

нистра финансов, а структурные подразделения, на которые возложены функции по разработке финансовой политики, непосредственно подчинены министру финансов⁶;

- в составе Министерства финансов Республики Казахстан имеются Комитет таможенного контроля, Комитет налогового контроля и Комитет финансового мониторинга, в функции которого входит противостояние легализации доходов, полученных незаконным путем, и террористической деятельности⁷.

Подобные варианты объединения есть и в других странах. Так, например, в Нидерландах – Tax and Customs Administration⁸, в Венгрии – National Tax and Customs Administration⁹.

По мнению автора, простое объединение налоговых (с учетом предложенных изменений по ФСЗН и Белгосстрах), таможенных органов и органов финансового контроля, являясь кардинальным структурным преобразованием, приведет к формированию одного из самых крупных в истории Республики Беларусь органов управления. Это может повлечь негативные последствия, связанные с неэффективностью государственного управления. Потому в настоящее время целесообразно рассмотреть иные переходные варианты объединения контрольных функций названных органов.

Вариантом такой функциональной организации может стать вхождение в объединенную структуру налоговых и таможенных органов как двух отдельных направлений под единым началом, которое поможет упразднить некоторую конкуренцию и создаст возможность привлечения необходимых информационных ресурсов и компетентных специалистов для эффективной реализации контрольных мероприятий.

Еще одним вариантом структурно-функциональной оптимизации, возникшим на почве проработки идеи об определенной трансформации налогового контроля (Филиппович, 2009. С. 48–63), является создание обособленного «Контрольно-аналитического подразделения» (прим. – *название автора*), в ведомство которого следует передать всю работу, связанную с противостоянием лжепредпринимательству – стратегически важного и в настоящее время недостаточно эффективного в Республике Беларусь направления контрольной деятельности. С формированием «Контрольно-аналитического подразделения» предполагается кардинально изменить подход к организации и проведению проверок субъектов, имеющих признаки лжепредпринимательских структур: в результате диагностики и оперативно-следственных мероприятий необходимо определить максимально широкий состав участников этой структуры, внеплановые целевые проверки следует проводить по всем участникам одновременно (или одновременно приостанавливать их финансовые потоки).

К функциям «Контрольно-аналитического подразделения» можно отнести:

- 1) формирование базы данных для проведения аналитических процедур:

- определение объема аналитических данных и создание информационных массивов;

- разработку приемов систематизации данных для обеспечения возможности применения математико-статистических методов их обработки;

- разработку принципов дифференциации для сопоставления показателей в рамках относительно однородных групп данных;

- 2) проведение аналитической диагностики нарушений:

- изучение и обобщение научных разработок и практического опыта в сфере предварительного контроля;

- обоснование аналитических критериев отбора и определение плательщиков для проведения внеплановых целевых проверок;

- оценку результатов проведения внеплановых целевых проверок и уточнение причин неверной диагностики нарушений;

⁶ URL: <http://www.minfin.am/index.php?cat=32&lang=2>

⁷ URL: http://www.minfin.gov.kz/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=ROLES://portal_content/mf/kz.ecc.roles/kz.ecc.anonymous/kz.ecc.anonymous/kz.ecc.anonym_about_ministry/about_ministry/structure_fldr/committees_fldr

⁸ URL: <http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals>

⁹ URL: <http://nav.gov.hu/>

- совершенствование методик проведения аналитической диагностики нарушений;

3) следственно-оперативную работу по результатам диагностики:

- определение группы плательщиков, имеющих устойчивые связи (отношения);
- сбор подтверждающих оперативных данных;

4) организацию и проведение внеплановых целевых проверок:

- изучение и обобщение практического опыта в сфере раскрытия налоговых нарушений и преступлений;
- совершенствование и реализация методик проведения проверок;
- мониторинг выявленных нарушений законодательства;
- анализ результатов внеплановых целевых проверок.

Можно обсуждать, в подчинение какого государственного органа следует передать названное «Контрольно-аналитическое подразделение». Однако, по мнению автора, для эффективной реализации предлагаемых преобразований, в которых необходимо поставить акцент на проведение масштабной аналитической работы, налоговые органы имеют ряд существенных преимуществ по сравнению с иными контролирующими органами. Так, нужно отметить, что поскольку исчисление налогов зависит от соблюдения порядка отражения законных хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете, контроль за полнотой и своевременностью уплаты налоговых платежей затрагивает максимально широкий спектр вопросов, которые могут входить в программу внеплановых целевых проверок. Кроме того, в настоящее время лжепредпринимательство часто проводится «под прикрытием» вполне легального бизнеса (за исключением крупных преступных организаций, деятельность которых не ограничена территорией одного государства). Налоговые органы имеют учетные данные и оперируют сведениями о деятельности всех субъектов хозяйствования, зарегистрированных в качестве налогоплательщиков. Это дает возможность в масштабах всей страны сопоставлять данные субъектов, осуществляющих незакон-

ную или скрытую экономическую деятельность, с данными законопослушных плательщиков. С введением системы электронного декларирования данные учета налоговых органов могут быть преобразованы в электронную базу данных, что дает возможность применения высокотехнологических методов обработки для проведения диагностики нарушений. В завершение списка преимуществ необходимо сказать, что налоговые органы, являясь хранителями важной аналитической информации в настоящее время, способны обеспечить наполнение электронного информационного массива данными балансов плательщиков. Таким образом, использование вышеназванных преимуществ предопределяет целесообразность формирования «Контрольно-аналитического подразделения» в составе налоговых органов.

Функционирование подобных подразделений в составе налоговой службы известно в зарубежной практике. Например, в структуре налоговой администрации Германии имеются специальные следственные органы, которые наделены полномочиями для расследования и преследования фактов уклонения от уплаты налогов. При этом для раскрытия преступлений используются все доступные средства, в том числе информация и предметы, «закупленные» у третьих лиц (Майбуров и др., 2013. С. 266).

В существующих контрольных подразделениях налоговых органов останутся функции текущего контроля, включая дистанционные методы, а также организация и проведение плановых выездных проверок по измененным критериям отбора. С целью устранения недостатков существующей системы отбора плательщиков при планировании проверок, а также разграничения целевой принадлежности этого отбора и отдельных процедур диагностики нарушений «Контрольно-аналитическим подразделением» целесообразно преобразовать установленные законодательством критерии отбора следующим образом: дополнить их временным критерием, уточняющим протяженность непроверенного периода, и исключить критерии, характеризующие уровень налоговой нагрузки, поскольку она будет анализироваться в процессе диагностики на-

рушений «Контрольно-аналитическим подразделением».

Усиление аналитической составляющей в камеральной работе налоговых органов

Для успешного функционирования «Контрольно-аналитического подразделения» в составе налоговых органов требуется совершенствование камеральной работы, что позволит повысить качество аналитических данных и, как следствие, результатов диагностики нарушений. На практике в настоящее время камеральная проверка сориентирована на контроль за соблюдением методики исчисления налогов, а также порядка декларирования, полноты и своевременности уплаты налоговых платежей. По мнению автора, в стратегическом плане камеральные проверки должны быть нацелены на формирование максимально достоверного информационного массива данных о задекларированной (уплаченной) величине налогового обязательства плательщиков, который налоговые органы смогут использовать для обеспечения налогового процесса, в том числе для диагностики налоговых нарушений (Филиппович, 2009. С. 44–45). Средством достижения этих целей является *усиление аналитической функции камеральной работы*.

Камеральные проверки проводятся с устойчивой периодичностью, и по факту постановки плательщика на налоговый учет данные о величине его налогового обязательства вносятся в учетную систему. Учет плательщиков и данных об их участии в налоговых отношениях в действующей практике обеспечивает потребности налогового администрирования, поэтому значительно упростить его не представляется возможным. Можно говорить лишь о рациональной организации этого процесса и повышении уровня автоматизации учета и камеральной работы в целом. Для изменения функциональной доминанты важно правильно оценить масштаб этой работы.

Объем камеральной работы налоговых органов зависит от количества плательщиков, состоящих на налоговом учете, и иных условий проведения деятельности. При сравнении изменения численности сотруд-

ников структурных подразделений, занимающихся камеральной работой, и соответствующего количества плательщиков разнаправленность динамики этих показателей видна как по данным о численности в целом, так и в разрезе отдельных направлений (рис. 1).

Первостепенно на нее оказало влияние проведение в середине 2013 г. сокращения численности служащих органов государственного управления. Так, в структуре налоговых органов подразделения учета и камеральных проверок организаций сокращение составило 27%.

Загруженность сотрудников камеральной работы с течением времени не равномерна: она возрастает в период проведения камеральных проверок и при контроле за исполнением налоговых обязательств, которые предопределяют сроки предоставления плательщиками деклараций и сроки уплаты налогов, а также в периоды подготовки аналитических данных. При оценке выявленной динамики встает вопрос о том, какое же количество плательщиков должно приходиться на каждого инспектора, чтобы качество выполняемых им работ было на высоком уровне даже в период интенсивной загрузки. Эти сведения не являются общедоступными. По редкой информации печатных изданий, в Российской Федерации в 2003 г. на одного налого-



Рис. 1. Темп изменения численности сотрудников управлений (отделов) учета и камеральной работы и количества плательщиков-организаций, ед.

Источник. Построено по данным отчетов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

вого инспектора приходилось до 1000 налогоплательщиков¹⁰. Средняя загрузка налоговых инспекторов по плательщикам-организациям в Беларуси к началу 2014 г. составила немногим более 100 организаций.

Эти данные дают основания предполагать, что в целом загруженность сотрудников, занятых камеральной работой в республике, не является запредельной. Потому важным фактором для переориентации камеральной работы на аналитическую функцию являются условия ее проведения, к которым относятся:

- уровень автоматизации процесса,
- уровень профессиональной подготовки инспекторов,
- повышение мотивации сотрудников.

Внедрение АИС «Расчет налогов» и расширение масштабов применения электронного декларирования создали перспективу снижения трудозатрат по формированию базы данных и потенциальную возможность для переориентации камеральной работы. В последние годы наблюдается устойчивая динамика роста доли плательщиков, подключившихся к системе электронного декларирования (СЭД). Сохранение темпов роста в 2013 г. было обеспечено за счет более интенсивного вовлечения в состав участников СЭД индивидуальных предпринимателей (рис. 2). Автор полагает, что этому способствовала активизация рекомендуемых предложений сотрудников налоговых органов, стремящихся выполнить поставленные перед ними задачи, по отношению к наиболее легко управляемой части плательщиков.

Представленный на рис. 2 показатель характеризует данные о зарегистрированных Удостоверяющим центром абонентах, т. е. подключившихся к системе. Возможность долговременного использования СЭД предопределяется не фактом регистрации (подключения), а покупкой сертификата на право цифровой электронной подписи (ЭЦП). Это значит, что плательщик, зарегистрировавшийся как абонент, при отсутствии иных стимулов может не продлить действие сертификата и фактически выбыть из состава участников.

¹⁰ Налоговая лихорадка. Сайт ОАО «Газета Известия». URL: <http://izvestia.ru/news/284364>

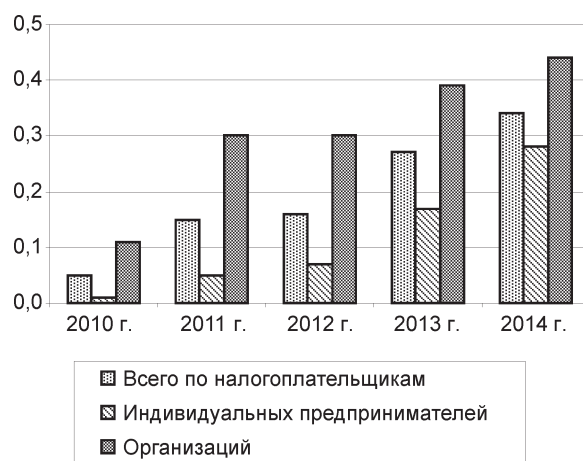


Рис. 2. Охват налогоплательщиков системой электронного декларирования, ед.

Источник. Построено по данным отчетов Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.

Потому дальнейшее расширение масштабов электронного декларирования нуждается в поддержке в виде изменения нормы законодательства, которая установила для плательщиков НДС и субъектов с численностью работников более 50 чел. обязательность применения СЭД. Вместе с тем при неизменных условиях функционирования и качестве работы электронного ресурса данное нововведение, по расчетам автора, не сможет обеспечить значительно больший рост доли пользователей СЭД – по прогнозам, она не превысит 50% от общего числа организаций и индивидуальных предпринимателей.

Интенсивное увеличение масштаба фактического использования системы электронного декларирования может быть достигнуто двумя альтернативными способами. С одной стороны, можно продолжить не столь популярную у плательщиков меру – подведение под обязательное применение СЭД более широкого круга плательщиков, например всех организаций. Другим вариантом является финансирование права пользования ЭЦП за счет средств бюджета (или иных источников). При выборе альтернативных вариантов нужно учитывать, что в настоящее время применение СЭД – одно из средств повышения эффективности налогового контроля в целом, и в случае проведения структурных преобразований неизбежно встанет вопрос

о создании единого информационного ресурса.

Значительным стимулом к увеличению охвата СЭД может стать *повышение качества работы программного обеспечения и расширение спектра электронных услуг*, доступ к которым возможен при использовании этой системы. Практическое применение такого стимула, на взгляд автора, напрямую зависит от уровня технического оснащения всех структурных подразделений налоговых органов и капиталовложений в разработку и модернизацию программного обеспечения.

В части расширения спектра электронных услуг, которые смогут способствовать росту «добровольцев», отметим следующее. В настоящее время АИС «Расчет налогов» является многофункциональной программой, которая помимо предоставления электронного декларирования позволяет реализовывать информационный обмен по достаточно широкому перечню административных процедур (сверка данных, направление и получение ряда официальных документов: заявлений, извещений, уведомлений и справок). Кроме того, регистрация в СЭД и наличие ЭЦП дают возможность получения иной информации, например из Единой информационной базы данных контролирующих (надзорных) органов Республики Беларусь, которая раскрывает результат оценки различных государственных органов на принадлежность плательщика к соответствующей группе риска и об основаниях для этой дифференциации. Увеличение и популяризация комплекса электронных услуг, в том числе через средства массовой информации, является дополнительным стимулом привлечения плательщиков к СЭД.

По информации, полученной от МНС Республики Беларусь, сотрудники налоговых органов имеют высокий уровень профессионального образования, что соответствует предъявляемым к ним требованиям. Вопрос о качестве высшего образования выходит за рамки рассматриваемой темы. Однако очевидно, что в силу специфичности работы в структуре МНС положительный эффект в решении этого вопроса может принести *тесное сотрудничество* «по-

требителя услуг» и образовательного учреждения в подготовке специалистов соответствующей специальности. Вместе с тем в подразделениях, выполняющих камеральную работу, был отмечен и высокий уровень сменяемости, что свидетельствует о *наличии проблемы формирования кадрового потенциала налоговых органов.* Данная проблема усугубляется и требует незамедлительного решения.

При сохранении высокого статуса «государственного служащего» к основным причинам текучести можно отнести уровень оплаты труда, а также его несоответствие должностным обязанностям и условиям их выполнения. Сопоставление уровня заработной платы налоговых и таможенных органов в целом показало определенное и устойчивое его превышение по таможенным органам. Есть основание полагать, что по отдельным структурным подразделениям, в том числе по тем, которые проводят камеральную работу, может быть получена аналогичная картина. При этом масштаб камеральной работы налоговых органов несоизмеримо выше, чем объем таможенного декларирования.

Как представляется, среди основных причин высокой сменяемости специалистов не только уровень заработной платы, но и отсутствие системы повышения заработка при периодически возникающей сверхурочной работе. Действительно, система оплаты труда государственных служащих не предусматривает надбавки за срочную и напряженную работу. Вместе с тем премиальный фонд и средства от экономики фонда оплаты труда распределяются в органах государственного управления, как правило, достаточно пропорционально. Вероятно, *применение гибкой системы премирования сможет помочь в решении этой проблемы.*

* * *

В заключение необходимо отметить, что реализация масштабных структурно-функциональных преобразований, в том числе тех, что предложены для рассмотрения в настоящей статье, должны начинаться, по мнению автора, с разработки страте-

гии. Последовательное выполнение отдельных этапов стратегического плана позволит, с одной стороны, избежать дестабилизации деятельности реорганизуемых государственных органов, а с другой – обеспечить возможность уточнения тактики оперативного управления. В основе преобразований необходимо использовать функциональный подход к проведению отдельных направлений контрольной деятельности налоговых органов, таможенных органов, органов финансового контроля, Фонда социальной защиты населения и БРУСП «Белгосстрах», обеспечивающий упразднение дублирования функций и оптимизацию структуры. Для трансформации контроля в сфере финансово-хозяйственной деятельности на основе функционального подхода потребуются следующие меры.

1. Провести функционально-структурные изменения:

- передать в налоговые органы функции, связанные с методологией и контролем за правильностью исчисления и уплаты взносов в ФСЗН, оставить в ФСЗН функции распорядителей средств фонда;

- передать в налоговые органы функции, связанные с методологией и контролем за правильностью исчисления и уплаты платежей по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в БРУСП «Белгосстрах», оставить в БРУСП «Белгосстрах» функции распорядителей средств;

- объединить налоговые и таможенные органы в единую структуру;

- создать в центральном аппарате налоговых органов (МНС Республики Беларусь) обособленное контрольно-аналитическое подразделение, в функции которого передать диагностику, выявление и пресечение деятельности лжепредпринимательских структур;

- подвести в подчинение налоговых органов сотрудников отдельных подразделений (структурные подразделения) КГК Республики Беларусь, в функции которых входит противостояние лжепредпринимательству.

2. Создать условия получения эффекта предлагаемых преобразований, в частности:

- провести материально-техническое оснащение создаваемого контрольно-аналитического подразделения и иных подразделений налоговых органов с целью обеспечения возможности применения высокотехнологических методов обработки данных;

- расширить полномочия контрольно-аналитического подразделения в проведении мероприятий по выявлению лжепредпринимательства и назначению целевых внеплановых проверок;

- разработать критерии и методику отбора плательщиков, подвергаемых внеплановым проверкам контрольно-аналитического подразделения, на основе изучения зарубежного опыта;

- усилить кадровый потенциал и повысить мотивацию работников налоговых органов в целом;

- расширить электронную базу данных в части увеличения охвата плательщиков, применяющих систему электронного декларирования, и количества информации, получаемой налоговыми органами в электронном виде;

- усилить аналитическую функцию камеральной работы с целью повышения качества электронной базы данных;

- уточнить критерии отбора для формирования планов проверок и механизма их использования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

Румянцев В.Б. 2015. Трансфертное ценообразование: результаты налогового контроля. *Налоговая Белорусия*. № 17. С. 85–87. [Rumiantsev V.B. 2015. Transfer pricing: the results of tax control. *Nalogi Belarusi*. No 17. PP. 85–87. (In Russ.)]

Киреева Е.Ф., Лукьянова И.А. 2015. Национальная налоговая система: направления и перспективы модернизации. *Белорусский экономический журнал*. № 2. С. 84–98. [Kireeva E.F., Luk'ianova I.A. 2015. National tax system: trends and prospects of modernization. *Belorusskii ekonomicheskii zhurnal*. No 2. PP. 84–98. (In Russ.)]

Майбуров И.А., Киреев А.П., Иванов Ю.Б. (Ред.) 2013. *Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения*: монография для магистров, обучающихся по программам направления «Финансы и кредит» Москва: ЮНИТИ-ДАНА. [Maiburov I.A., Kireenko A.P., Ivanov Y.B.

(Ed.) 2013. *Tax evasion. Problems and solutions: a monograph for masters active in program «Finance and Credit»*. Moscow: UNITI-DANA. (In Russ.)]

Филиппович Е.С. 2009. *Реформирование налогового контроля: оценка и применение налогово-*

го потенциала коммерческих организаций: монография. Минск: Энциклопедикс. [Filipovich E.S. 2009. *Reforming of tax control: evaluation and application of the tax potential of the commercial organizations*. Minsk: Entsiklopediks. (In Russ.)]

In citation: *Belorusskii ekonomicheskii zhurnal*. 2016. No 1. P. 61–72.

Belarusian Economic Journal. 2016. No 1. P. 61–72.

CONTROL OVER TAXES AND OTHER PAYMENTS: OPTIONS OF STRUCTURAL AND FUNCTIONAL REFORMS

Elena Filippovich¹

Author affiliation: ¹Belarusian State Economic University (Minsk, Belarus).

Corresponding author: Elena Filippovich (monikk07@mail.ru).

ABSTRACT. The article deals with implementing conditions of certain directions of taxation authorities' control activities. Control in the field of financial and economic activity is characterized by a competition on the part of the public authorities involved. Identified are the areas of contact between the control functions of certain agencies. Substantiated is the expediency of applying a functional approach to the control arrangement over tax payments. Suggested are various options of the structural and functional transformation that facilitate a solution to the problems, barrier to which is a competitive environment in the state control. The author ends up with drawing a conclusion to develop a reform strategy in the structure and administration of the authorities in the control sphere of financial and economic activity. Special focus is made on the improvement of the taxation authorities office work as an essential factor of control reforming.

KEYWORDS: tax control, taxation authorities, customs authorities, financial control authorities, extra-budgetary state funds.

JEL-code: H22, H26.

Received 11.08.2015

