

Научная статья  
УДК 336.225.2  
doi: 10.34822/2312-3419-2022-1-26-37

## НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ, ЕГО ВЛИЯНИЕ НА НАЛОГОВУЮ НАГРУЗКУ

**Николай Зотикович Зотиков**

Чувашский государственный университет им. И. Н. Ульянова, Чебоксары, Россия  
Zotikovcontrol@yandex.ru, <http://orcid.org/0000-0001-5631-9123>

**Аннотация.** Налоговое администрирование выступает одним из факторов обеспечения экономической безопасности государства. Проведение эффективного налогового администрирования преследует политические (обеспечение и поддержание социально-экономической стабильности в обществе), экономические (обеспечение доходов бюджета) и правовые (обеспечение социальной справедливости, стимулирование правомерной деятельности налогоплательщиков, воспитание налоговой культуры) цели. В процессе налогового администрирования выявляется эффективность налоговой системы, налоговой политики государства.

Предмет исследования – взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов по вопросам исчисления и уплаты налогов. Цели и задачи – исследование методов и механизмов, применяемых налоговыми органами в процессе налогового администрирования.

Особенность авторского подхода заключается в том, что применяемые методы налогового администрирования анализируются на предмет соответствия налоговому законодательству, исследуется их влияние на уровень налоговой нагрузки. Налоговая нагрузка в статье рассматривается как отношение налогов к величине внутреннего валового продукта, в том числе нефтегазовых доходов, на уровне хозяйствующих субъектов (по методике Минфина России). Определяется безопасный уровень нагрузки по видам деятельности (по данным Федеральной налоговой службы России), приводится рейтинг налоговой системы по уровню налоговой нагрузки.

Исследованием установлено, что налоговая нагрузка необоснованно усиливается из-за несовершенства налогового законодательства, применения инструментов налогового администрирования, противоречащих ему. Налоговое администрирование должно основываться на положениях налогового законодательства и не должно вносить в него какие-либо изменения. В процессе налогового администрирования не должны ущемляться интересы налогоплательщиков, необходимо соблюдать и обеспечивать их права в налоговой сфере.

**Ключевые слова:** налоговое администрирование, налоговая политика, налоговая система, налоговый контроль, налоговые проверки, налоговые доходы, бюджет, налоговая нагрузка

**Для цитирования:** Зотиков Н. З. Налоговое администрирование, его влияние на налоговую нагрузку // Вестник Сургутского государственного университета. 2022. № 1 (35). С. 26–37. DOI 10.34822/2312-3419-2022-1-26-37.

Original article

## TAX ADMINISTRATION AND ITS IMPACT ON THE TAX BURDEN

**Nikolay Z. Zotikov**

I. N. Ulianov Chuvash State University, Cheboksary, Russia  
Zotikovcontrol@yandex.ru, <http://orcid.org/0000-0001-5631-9123>

**Abstract.** Tax administration is one of the factors of ensuring economic security of the state. Efficient tax administration pursues the following goals: political (ensuring and maintaining social and economic stability in society), economic (ensuring budget revenues), legal (ensuring social justice, stimulating the le-

gitimate activities of taxpayers, fostering tax culture). In the process of tax administration, the efficiency of the tax system and the tax policy of the state is revealed.

The subject of the research is the interaction of taxpayers and tax authorities on the issues of calculating and paying taxes. The aim and the objectives of the study is to investigate methods and mechanisms used by tax authorities in tax administration.

The feature of the author-developed approach is that the applied methods of tax administration are analyzed for their compliance with tax legislation and their influence on the level of tax burden. In this article tax burden is considered as the ratio of taxes to the value of the gross domestic product, including oil and gas revenues, at the level of economic entities (according to the methodology of the Ministry of Finance of Russia). A safe level of burden by types of activity (according to the Federal Tax Service of Russia) and a rating of the tax system by the level of tax burden are given.

As a result of the study, it was found that tax burden is increasing unreasonably due to imperfection of tax legislation and use of tax administration tools that are contrary to tax legislation. Tax administration should be based on tax legislation provisions, and it can not introduce any changes into tax legislation. In the process of tax administration taxpayers' interests should not be infringed and their rights in taxation should be observed and ensured.

**Keywords:** tax administration, tax policy, tax system, tax control, tax audits, tax revenues, budget, tax burden

**For citation:** Zotikov N. Z. *Tax Administration and Its Impact on the Tax Burden* // Surgut State University Journal. 2022. No. 1 (35). P. 26–37. DOI 10.34822/2312-3419-2022-1-26-37.

## ВВЕДЕНИЕ

Понятие «налоговое администрирование» используется в документах, касающихся налоговой политики РФ. В целях обеспечения эффективности налоговой системы, способной оперативно влиять на происходящие в экономике изменения, удовлетворять потребности государства и налагать разумное налоговое бремя на налогоплательщиков, а также для прозрачности ведения бизнеса и соответствующего контроля со стороны контролирующих органов налоговая система нуждается в управлении на уровне государства. Это и есть налоговое администрирование. Центральным звеном в системе администрирования являются налоговые органы, в деятельности которых преобладает фискальная функция. «В связи с этим налоговый контроль является основным элементом системы налогового администрирования, так как при реализации контрольной функции происходит отслеживание полноты и своевременности поступлений в бюджет. Таким образом, при повышении эффективности мероприятий, проводимых Федеральной налоговой службой РФ в области налогового контроля, повышается эффективность налогового администрирования в целом» [1, с. 128].

Актуальность исследования обусловлена тем, что в процессе налогового администри-

рования сталкиваются абсолютно противоположные интересы налогоплательщиков и налоговых органов. При этом система администрирования должна создавать налогоплательщикам условия для добровольного исполнения ими своих налоговых обязанностей, предоставлять налоговым органам право на принудительное взыскание налогов с недобросовестных налогоплательщиков.

Налоговое администрирование основывается на налоговой политике, выполняющей фискальную, экономическую (обеспечить экономический рост) и социальную функцию. На практике различают политику:

– максимальных налогов (в целях обеспечения экономической безопасности государства «возникает необходимость повышения эффективности управления налоговой системой, так как от ее качества зависит уровень удовлетворения потребностей государства» [1, с. 127]);

– низких (разумных) налогов;

– высоких налогов (при значительном количестве льгот и скидок «недостатки налогового администрирования приводят к уменьшению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, затрудняют межбюджетные отношения регионов с федеральным центром» [2, с. 131].

При выполнении поставленных перед ними задач налоговые органы применяют определенные методы администрирования.

Цели и задачи исследования – рассмотреть основные методы налогового администрирования, применяемые в деятельности налоговых органов, проанализировать их на предмет соответствия действующему налоговому законодательству, определить влияние на уровень налоговой нагрузки.

### **МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ**

Налоги являются основным источником доходов бюджетов. Исследование основано на официальных данных Росстата, Минфина России, Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС), интернет-ресурсов и др. При проведении исследования применялись следующие методы: сравнение, группировка, анализ и синтез, метод средних и относительных величин, балансовый, табличный методы и др.

Учитывая, что степень обеспеченности бюджетов налоговыми доходами зависит от эффективности закрепленных за ними налогов, автор определяет их роль в формировании доходов соответствующего бюджета, внутреннего валового продукта (далее – ВВП). Существующее закрепление налогов привело к появлению регионов-доноров и регионов-иждивенцев.

В статье налоговое администрирование рассматривается как неотъемлемая часть государственной налоговой политики, которая меняется в зависимости от экономической ситуации в стране и мире. Налоговая нагрузка на бизнес во многом зависит от уровня налогового администрирования и его методов. Большое значение в налоговом администрировании имеет проводимый налоговыми органами контроль за соблюдением налогоплательщиками норм налогового законодательства. С учетом значимости для федерального бюджета особое внимание уделяется налогу на добавленную стоимость.

Для достижения цели исследования в статье анализируется эффективность проводимых налоговых проверок, обоснованность применяемых при администрировании методов и способов, инструментов налогового контроля, а также степень их соответствия налоговому законодательству РФ.

Эффективность существующей системы налогового администрирования можно оценить в сравнении с мировой практикой, для этого приводится место российской налоговой системы в мировом рейтинге.

### **РЕЗУЛЬТАТЫ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ**

В начале исследования рассмотрим роль налогов в формировании доходов федерального бюджета (табл. 1–5).

*Таблица 1*

#### **Поступление налоговых доходов в федеральный бюджет, млрд руб.**

	<b>2010</b>	<b>2012</b>	<b>2015</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2020</b>	<b>2020 к 2010, %</b>
Всего	3 172,2	5 162,6	6 814,5	9 017,9	11 742,6	10 704	337,4
в т.ч. НДС	1 328,7	1 886,1	2 448,3	3 069,9	3 574,6	4 268,6	321,3
Всего косвенных налогов	1 498,0	2 332,6	3 124,4	4 148,1	4 623,1	5 539,9	369,8
то же, в % от доходов	47,2	45,2	45,8	46,0	39,4	51,7	109,5

*Примечание:* составлено автором по [3].

По данным, представленным в таблице, видно, что в 2020 г., по сравнению с 2010 г., доходы федерального бюджета (далее – ФБ) увеличились в 3,37 раза, в том числе косвенные налоги – в 3,7 раза, из них НДС – в 3,2 раза, акцизы – в 9 раз. Доля косвенного налого-

обложения (без учета косвенных налогов, уплачиваемых на таможне) увеличилась с 47,2 % в 2010 г. до 51,7 % в 2020 г.

Далее рассмотрим, как изменилась доля налоговых доходов в величине ВВП (табл. 2).

Таблица 2

Доля налоговых доходов в величине ВВП

Годы	ВВП		Поступило налогов			
	млрд руб.	темп роста, %	всего		в том числе	
			млрд руб.	темп роста, %	ФБ	консол. бюджеты субъектов РФ
2010	46 308,5	-	7 659,6	-	3 172,2	4 487,4
2011	60 114	129,8	9 715,2	126,8	4 477,7	5 237,5
2012	68 103,4	113,3	10 954,0	112,7	5 162,6	5 791,4
2013	72 985,7	107,2	23 039,7	210,3	6 092,1	16 947,6
2014	79 030	108,3	12 606,4	54,7	6 152,5	6 453,9
2015	83 087,4	105,1	13 720,4	108,8	6 814,5	6 905,9
2016	85 616	103,0	14 386,1	104,8	6 834,7	7 551,4
2017	91 843,2	107,3	17 197,0	119,5	9 017,9	8 179,1
2018	103 861,7	113,1	21 142,0	122,9	11 743	9 399,4
2019	109 193,2	105,1	22 503,4	106,4	12 380	10 123,2
2020	106 967,5	98,0	20 737,8	92,1	10 704	10 033,8
2020 к 2010, %	231,0		270,7		337,4	223,6

Примечание: составлено автором по [3–4].

Как видим, в 2020 г., по сравнению с 2010 г., ВВП увеличился в 2,3 раза, при этом среднегодовые темпы роста ВВП с 29,8 % в 2011 г. уменьшились до 5,2 % в 2019 г., а в 2020 г. ВВП уменьшился на 2,0 % по сравнению с 2019 г.

Сумма начисленных налогов увеличилась в 3,27 раза, среднегодовые темпы роста показателя превышали величину ВВП. Величина поступивших налогов увеличилась в 2,7 раза, то есть нагрузка на 1 рубль ВВП увеличилась

темпами, опережающими рост ВВП. При общем увеличении налоговых поступлений в 2,7 раза поступления в ФБ увеличились в 3,37 раза, в консолидированные бюджеты субъектов РФ – в 2,23 раза, в связи с чем доля налогов, поступивших в ФБ, в общей сумме налогов увеличилась с 41,4 до 51,6 %.

Далее проанализируем поступление налогов в бюджеты различных уровней (табл. 3).

Таблица 3

Поступление налогов в бюджеты

Год	Налоги	Всего	В том числе зачисляемые		
			ФБ	региональный бюджет	
				млрд руб.	из них в местный бюджет
2015	Всего	13 543,1	6 764,6	6 778,5	970,3
	федеральные	12 126,8	6 764,6	5 362,1	644,7
	то же, %	89,5	100,0	79,1	66,4
	региональные	853,1	-	853,2	8,8
	то же, %	6,3	-	12,6	0,9
	местные	217,8	-	217,8	189,5
	то же, %	1,6	-	3,2	19,5
	Специальный налоговый режим (СНР)	345,4	-	345,4	127,3
2020	то же, %	2,6	-	5,1	13,2
	Всего	22 890,5	12 707,0	10 183,5	1 175,7
	федеральные	21 028,2	12 707,0	8 321,2	804,8
	то же, %	91,9	100,0	81,7	68,4
	региональные	944,1	-	944,1	15,7
	то же, %	4,1	-	9,3	1,3
	местные	193,0	-	193,0	146,5
	то же, %	0,8	-	1,9	12,5
	Специальный налоговый режим (СНР)	725,2	-	725,2	208,7
	то же, %	3,2	-	7,1	17,8

Примечание: составлено автором по [5].

В 2020 г., по сравнению с 2015 г., федеральные налоги увеличились на 73,4 %, в том числе зачисляемые в ФБ – на 87,8 %, региональные – на 10,7 %, специальные налоговые режимы – в 2 раза, местные налоги уменьшились на 11,4 %.

Рассмотрим увеличение налоговых доходов:

- консолидированного бюджета РФ: доля федеральных налогов увеличилась с 89,5 до 91,9 %, доля региональных налогов снизилась с 6,3 до 4,1 %, местных налогов – с 1,6 до 0,8 %;

- консолидированного бюджета субъектов РФ: доля федеральных налогов увеличилась с 79,1 до 81,7 %, доля региональных налогов уменьшилась с 12,6 до 9,3 %, доля местных налогов – с 3,2 до 1,9 %, доля СНР увеличилась с 5,1 до 7,1 %;

- местных бюджетов: доля федеральных налогов увеличилась с 66,4 до 68,4 %, региональных – с 0,9 до 1,3 %, местных – уменьшилась с 19,5 до 12,5 %, доля СНР увеличилась с 13,2 до 17,8 %.

В доходах бюджетов регионов региональные налоги занимают лишь 12,6 % в 2015 г. и 9,3 % в 2020 г., более чем на 80,0 % они формируются за счет федеральных налогов. В доходах местных бюджетов доля местных налогов составляет 19,5 % в 2015 г. и 12,5 % в 2020 г., более чем на 65,0 % они формируются за счет федеральных налогов.

**Налоговый контроль в системе налогового администрирования.** Проанализируем результаты проведения камеральных налоговых проверок в 2018 и 2020 г. (табл. 4).

**Результаты проведения камеральных налоговых проверок**

	<b>2018</b>	<b>2020</b>	<b>2020 к 2018, %</b>
Количество проверок, ед.	67 889 988	61 526 223	90,6
из них выявивших нарушения, ед.	3 529 830	2 384 773	67,6
Доначислено, тыс. руб.	55 103 575	52 436 630	95,2
из них налоги, тыс. руб.	36 127 579	35 127 732	97,2
Доначислено налогов на 1 КНП, тыс. руб.	10,2	14,7	144,1

*Примечание:* составлено автором по [3].

В 2020 г., по сравнению с 2018 г., количество камеральных налоговых проверок (далее – КНП) уменьшилось на 9,4 %. Сумма доначислений уменьшилась на 4,8 %, в том числе сумма доначислений налогов – на 2,8 %, в расчете на 1 КНП увеличилась с 10,2 тыс. руб. до 13,1 тыс. руб., или на 44,1 %. Доначисления КНП от суммы поступивших в бюджет налогов составили в 2018 г. 0,26 % (55 103 575 тыс. руб.: 21 142 млрд руб.  $\times$  100 %), в 2020 г. – 0,25 % (52 436 630 тыс. руб.: 20 737,8 млрд руб.  $\times$  100 %).

Причины низкой эффективности проводимых КНП:

- сокращение количества проводимых проверок;

- резкое сокращение количества проверок, выявивших нарушения (в 2018 г. 5,2 %, 2020 г. – 3,9 %);

- невозможность проведения КНП в течение календарного года в связи с тем, что по основным налогам, уплачиваемым налогопла-

тельщиками при применении общего режима налогообложения (налог на прибыль организаций, транспортный налог, налог на имущество организаций, земельный налог), налоговым периодом является календарный год;

- единственный налог, по которому возможно проведение КНП ежеквартально, – налог на добавленную стоимость (далее – НДС). В случае подачи декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, при проведении КНП налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов (п. 8 ст. 88 НК РФ). Во избежание этого налогоплательщик принимает к вычету в данном налоговом периоде не всю сумму «входного» НДС по имеющимся у него счетам-фактурам, а оставляет их на последующие периоды в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных ценностей (это позволяет делать п. 1.1 ст. 172 НК РФ) и представляет декларацию

с суммой налога к уплате в бюджет, что лишает налоговый орган права истребовать дополнительные документы для целей проведения КНП.

Проанализируем результаты проведения выездных налоговых проверок в 2018 и 2020 г. (табл. 5).

**Результаты проведения выездных налоговых проверок**

**Таблица 5**

	2018	2020	2020 к 2018, %
Количество проверок, ед.	13 753	5 930	43,1
из них выявивших нарушения, ед.	13 452	5 658	42,1
Дополнительно начислено, тыс. руб.	313 353 616	196 347 006	62,6
в т.ч. налоги, тыс. руб.	221 642 180	135 715 509	61,2
проверка организаций, ед.	12 553	5 487	43,7
из них выявлены нарушения, ед.	12 275	5 231	42,6
дополнительно начислено, тыс. руб.	307 037 650	191 820 362	62,5
в т. ч. налоги, тыс. руб.	217 136 923	132 580 665	61,0
на 1 организацию (налогов), тыс. руб.	17 689,4	25 345,2	143,3
проверки ИП, ед.	1 200	443	36,9
из них выявлено нарушений, ед.	1177	427	36,3
дополнительно начислено, тыс. руб.	6 315 966	4 526 644	71,7
в т. ч. налогов, тыс. руб.	4 505 257	3 134 844	69,6
на 1 проверку, тыс. руб.	3 827,7	7 341,6	191,8

Примечание: составлено автором по [3].

Таким образом, в 2020 г. по сравнению с 2018 г.:

- количество выездных налоговых проверок (далее – ВНП) уменьшилось более чем на 50 %; сумма доначислений уменьшилась на 37,4 %, в том числе налогов – на 38,8 %; количество ВНП организаций уменьшилось на 56,3 %; сумма доначислений организаций уменьшилась на 37,5 %, в том числе налогов – на 39,0 %;

- доначислено по итогам ВНП в 2018 г. 313 353 616 тыс. руб., в 2020 г. – 196 347 006 тыс. руб., что составляет соответственно 1,48 и 0,95 % от поступивших сумм налога за эти периоды (21 142,0 млрд руб. и 20 737,8 млрд руб. – табл. 2). Сумма доначислений налогов на одну проверку организации увеличилась на 43,3 % и составила 25 345,2 тыс. руб.;

- количество ВНП ИП уменьшилось на 2/3; сумма доначислений ИП – на 28,3 %, в том числе налогов – на 30,4 %; сумма доначислений ИП на 1 проверку, выявившую нарушения, увеличилась с 3 827,7 тыс. руб. до 7 341,6 тыс. руб., или на 91,8 %.

Причинами снижения количества ВНП являются: общая тенденция к ограничению проверок бизнеса, применение риск-ориентированного подхода при осуществлении проверок

НДС, применение программы «АИС – Налог 3», АСК-НДС2, усиление предпроверочного анализа, более тщательный отбор для проверок. «В условиях цифровой экономики появляется возможность внедрения в процесс налогового администрирования новых информационных технологий, что повышает его качество и эффективность» [6, с. 305].

**Инструменты налогового администрирования, используемые налоговыми органами.** Налоговое администрирование не предусматривает принятия новых нормативных актов по вопросам налогообложения, а предполагает управление налоговой системой. «Несовершенство налогового администрирования остается серьезной составляющей налогового бремени, и традиционные издержки бизнеса в этой части по-прежнему высоки» [2, с. 131].

Неточности, неясности, имеющиеся в НК, которые налоговиками трактуются не в пользу налогоплательщика, увеличивают налоговую нагрузку. Приведем примеры:

1. Принятие обеспечительных мер по исполнению решения (п. 10 ст. 101 НК РФ). Налоговый орган одновременно с решением о привлечении к ответственности за нарушение законодательства принимает обеспечительные меры в виде запрета на отчуждение

имущества, а в случае его недостаточности на разницу приостанавливает операции по счетам в банке в порядке, предусмотренном ст. 76 НК РФ (в случае неисполнения требования об уплате налога, направляемого в течение 20 дней с даты вступления в силу решения). Возникает правовая коллизия: положения п. 10 ст. 101 противоречат положениям ст. 76 НК: решение не вступило в силу, а операции по счету приостановлены. «Фраза, содержащаяся в п. 10 ст. 101 НК РФ, “приостановление операций по счетам в банке в порядке, установленном ст. 76 Кодекса”, противоречит всему механизму взыскания налогов, заложенному в ст. 46–47, 70, 76 НК РФ. На практике это ведет к тому, что в случае оспаривания решения налогового органа по итогам проверки, длящегося более года, приостановление операций по счетам, действующее с момента принятия и до отмены судом последней инстанции, разрешившим налоговый спор, из оборота налогоплательщика выводятся огромные финансовые ресурсы, так необходимые предприятию особенно в нынешних условиях, ухудшают их финансовое состояние.

По нашему мнению, данный вопрос является актуальным для всех налогоплательщиков. Необходимо его на законодательном уровне отрегулировать: нельзя лишать налогоплательщика права распоряжаться своими средствами по решению налогового органа, не вступившему в силу» [7, с. 106].

2. Штраф по уточненной декларации по налогу в случае неуплаты пени (подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ). Налогоплательщик, представивший уточненную декларацию по налогу к доплате по истечении срока ее представления и уплаты, освобождается от штрафа по ст. 122 НК РФ только в случае, если он до подачи «уточненки» уплатил доначисляемую сумму налога и пени с этой суммы. Если налог уплачен, а пени не уплачены, со ссылкой на ст. 122 НК налоговики накладывают штраф, хотя неуплаченной суммы налога нет.

«Проведенное исследование выявило неточности, неясности положений статьи 81 НК РФ, которые привели к крайне противоречивой арбитражной практике не только среди судов низших уровней, а также на уровне

Верховного и даже Конституционного судов. Вопреки положениям п. 7 ст. 3 части первой НК РФ все эти неясности в большинстве случаев трактуются не в пользу налогоплательщиков» [8, с. 12].

Как справедливо отмечает автор, «постоянные темпы роста собираемости налоговых платежей связаны не только с качественным повышением уровня налогового администрирования, но и некоторой трансформацией вектора налоговых споров не в пользу налогоплательщиков» [9, с. 42].

3. Основания продления срока проведения ВНП установлены не НК РФ, а ФНС России (6 оснований, в числе которых – по иным основаниям, под которые можно придумать что угодно, чем налоговики успешно пользуются). В данном случае ФНС России, ничего не нарушая, применяет на практике предоставленное ей п. 6 ст. 89 НК РФ право устанавливать основания и порядок продления срока проведения ВНП. В то же время установление в числе оснований продления ВНП «иных оснований» ведет к произволу со стороны налоговых органов. Налоговое законодательство должно быть конкретным.

4. Вычеты сумм «входного» НДС сверх установленного Концепцией [10] предела (89 %) являются основанием для включения налогоплательщика в план ВНП. Данное требование ФНС идет вразрез с условиями принятия к вычету «входного» НДС, установленными ст. 171 и 172 НК РФ, а именно: товар (работы) оприходован, имеется в наличии счет-фактура поставщика, приобретенные ценности используются в деятельности, облагаемой НДС. Установление ФНС России предельного размера вычетов, противоречащее НК РФ, направлено на усиление фискальной функции налога. «По нашему мнению, критерий “Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период”, предусмотренный в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, следует признать не соответствующим положениям НК РФ и исключить из практики налогового администрирования.

Также считаем, что введенный Федеральным законом от 29.11.2014 № 382-ФЗ абз. 1.1

п. 1 ст. 172 НК РФ, согласно которому налоговые вычеты могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных ценностей, не соответствует понятию “добавленная стоимость”, полностью искажает его сущность. Эта мера, по нашему мнению, принята лишь в фискальных целях, так как при ее выполнении по кварталам в бюджет поступает налог, не обеспеченный самой добавленной стоимостью» [11, с. 205].

*Если организация занимается торговлей, то размер наценки не должен быть ниже чем 12,5 %, в противном случае вычеты превысят 89 %, то есть налоговый орган «диктует» размер минимальной наценки. Во избежание претензий налоговых органов налогоплательщик оставляет вычеты на более поздний период, заявляя их в соответствии с вновь введенным пунктом 1.1 ст. 172 НК РФ в пределах трех лет после принятия на учет товаров (работ, услуг) [12]. Данное новшество направлено на пополнение бюджета, в принципе искажается суть налога: в бюджет поступает налог не с добавленной стоимостью, а с искаженной налоговой базы.*

5. Критерии отнесения предприятий к малым не соответствуют критериям, при соблюдении которых налогоплательщик может применять упрощенную систему налогообложения (далее – УСН).

Предприятие относится к малым при численности работников до 100 чел., микропредприятиям – до 15 чел. [13]. Соответственно, выручка – до 800 млн руб. и 120 млн руб. [14], т. е. в расчете на каждого работника заложена выработка в сумме 8 млн руб. А УСН могут применять предприятия с численностью работников до 100 чел. (130 чел. с 2021 г.), выручкой до 150 млн руб. (с 2021 г. – до 200 млн руб.), т. е. выработка на одного работника заложена в сумме 2 млн руб. Здесь возникает вопрос: почему при численности работников в количестве 100 чел. малое предприятие должно иметь доход 800 млн руб., а в целях применения «упрощенки» – лишь 200 млн руб. Если государство хочет ограничить «упрощенцев» доходом в сумме 200 млн руб., тогда численность работников следует уменьшать.

Предоставление «упрощенцам» права иметь в штате 100 чел. (130 чел. с 2021 г.) при ограничении выручки до 200 млн руб. на деле тормозит развитие малого бизнеса, фактически УСН применяют микропредприятия (с численностью работников до 15 чел.). При увеличении численности работников до 100 чел. увеличивается выручка от реализации продукции, и как только она превышает 200 млн руб. в год (с учетом коэффициента – дефлятора), предприятия утрачивают право на применение УСН. В связи с этим микропредприятия в целях сохранения права на применение УСН не расширяются, не становятся малыми.

6. В налоговых спорах между налоговыми органами и налогоплательщиками преобладают споры по НДС-вычетам. Особенно это проявилось в период действия понятия необоснованной налоговой выгоды, введенного в практику налогового администрирования с принятием постановления Пленума ВАС РФ [15–16] и п. 12 Концепции системы планирования ВНП [10]. Отказ в вычете «входного» НДС по причине недобросовестности контрагента необоснованно увеличивал налоговую нагрузку, поступления в бюджет от НДС росли быстрее роста ВВП (табл. 1). Об этом свидетельствует огромная арбитражная практика судебных споров: в судах преобладал спор по НДС-вычету, такая практика просуществовала с принятия постановления Пленума ВАС РФ (2006 г.) до принятия статьи 54.1 НК РФ, с введением которой также не наблюдается улучшения налогового администрирования.

7. При отборе налогоплательщика для включения в план ВНП налоговики пользуются методикой расчета налоговой нагрузки (НН), разработанной Минфином России.

По данной методике НН определяется отношением суммы начисленных за год налогов (включая НДС, НДФЛ) к выручке от реализации продукции, что искажает реальную величину НН: как правило, ее завышает. НДС предъявляется покупателю продукции сверх цены, а не в пределах стоимости товаров, поэтому учет НДС в расчете как минимум некорректен.

8. Сроки проведения ВНП, КНП не учитывают тип предприятия, вид деятельности, применяемый налогоплательщиком режим налогообложения.

Указанные сроки одинаковы для среднего предприятия и микропредприятия, применяющего УСН.

9. НК РФ предусматривает ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства. Для налогового органа, принимающего решения с нарушением норм закона, такой ответственности нет. «Эффективность работы налоговых органов должна оцениваться на основе открытых критериев, учитывающих в том числе качество обслуживания налогоплательщиков» [2, с. 134].

Налогоплательщик и налоговый орган являются основными участниками налоговых отношений. НК РФ сроки предусмотрены таким образом, что за их нарушение несут ответственность исключительно налогоплательщики. Как сказано в НК РФ, права налогоплательщика обеспечиваются обязанностями налогового органа. И если налоговый орган нарушает НК РФ, в частности применяет методы налогового администрирования, не предусмотренные НК РФ, его действия следует признавать неправомерными.

**Налоговая нагрузка.** По данным Минфина России [17], налоговая нагрузка находится на уровне 34–35 % от ВВП. При этом наблюдается резкое снижение нефтегазовых доходов в процентах от общей нагрузки с 30,5 % в 2012 г. до 18,4 % в 2023 г., причем снижение началось в 2016 г.

Из данных табл. 2 следует, что в 2020 г., по сравнению с 2010 г., сумма поступивших налогов в процентах от ВВП увеличилась с 16,5 до 19,4 %, или на 17,6 %.

В рейтинге, проводимом Мировым банком (World Bank Group) Paying Taxes (Исследование Paying Taxes (doingbusiness.org)), Россия из 190 стран заняла в 2020 г. 58 место (в 2018 г. – 52 место), Великобритания – 27 место, США – 25 место, Германия – 46 место, Китай – 105 место, Кипр – 29 место [18].

Значения безопасной налоговой нагрузки по видам деятельности в 2021 году:

- добыча полезных ископаемых – 41,4 %;
- производство пищевых продуктов – 20,9 %;
- строительство – 11,9 %;
- предприятия общепита – 10,5 %;
- операции с недвижимым имуществом – 25,0 % [19].

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговое администрирование – это система управления налоговыми отношениями в государстве, функционирующая на основе деятельности налоговых органов. Осуществляемый налоговыми органами контроль за соблюдением налогового законодательства относится к налоговому администрированию в узком смысле слова.

Предметом налогового администрирования являются налоговые отношения, реализуемые субъектами (налоговыми органами, налогоплательщиками) под воздействием налоговой политики государства при помощи законных методов управления (администрирования).

Объектом налогового администрирования является деятельность налоговых органов и сложившаяся государственная система налогов и сборов.

Таким образом, действующая налоговая система также является одним из объектов налогового администрирования, то есть налоговое администрирование основывается на действующей налоговой системе.

Проведенное исследование выявило недостатки налогово-бюджетного механизма, отражающие на практике сущность принятой государством налоговой политики, в частности темп роста косвенных налогов опережает темп роста налогов, поступающих в федеральный бюджет, в доходах федерального бюджета увеличивается доля косвенных налогов (табл. 1); доходы федерального бюджета увеличиваются темпами, опережающими темп роста региональных и местных бюджетов. При общем увеличении налоговых поступлений в 2,7 раза поступления в федеральный бюджет за указанный период увеличились в 3,37 раза, в консолидированные бюджеты субъектов РФ – лишь в 2,23 раза; при этом из года в год в общей сумме

налогов доля налогов, поступающих в федеральный бюджет, увеличилась с 41,4 до 51,6 % (табл. 2); доля налогов, поступающих в местные бюджеты, за указанный период уменьшилась с 14,3 до 11,5 %. Доля местных налогов в налоговых доходах местных бюджетов ничтожна (125 % в 2020 г.), более чем на 60 % налоговые доходы местных бюджетов формируются за счет федерального налога НДФЛ (табл. 3).

Среднегодовые темпы роста поступлений налоговых доходов увеличиваются темпами, опережающими темп роста ВВП. Также велика в доходах бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов доля федеральных налогов, незначительна доля региональных и местных налогов.

Исследование налогового контроля как части налогового администрирования показало его низкую эффективность: доля налогов, штрафов, пеней, доначисленных по итогам КНП, составляет 0,26 % от величины поступивших налогов; по итогам ВНП – не более 1,5 % от величины поступивших в бюджет налогов.

Чаще всего налоговое администрирование реализуется посредством принуждения административного характера, в частности угрозами применения штрафов, ареста счетов или имущества налогоплательщика, ограничения его действий и другими подобными методами. В любом случае налоговое администрирование должно базироваться на положениях налогового законодательства.

В силу ст. 32 НК РФ (подп. 1 п. 1) налоговый орган обязан соблюдать законодательство о налогах и сборах. Статья 31 НК РФ не предоставляет налоговому органу права использовать в практике методы налогового администрирования, не предусмотренные НК РФ.

в практике своей деятельности методы налогового администрирования, не предусмотренные НК РФ. Применение в практике налогового администрирования инструментов, не предусмотренных НК РФ, обозначенных лишь в ведомственных документах ФНС России, а также имеющиеся в НК РФ противоречия, неясности и их трактовка не в пользу налогоплательщиков, вопреки п. 7 ст. 3 НК РФ, ухудшают предпринимательский климат, условия ведения бизнеса, усиливают налоговую нагрузку, которую не всегда можно выражать в количественном выражении (или в процентах).

С целью улучшения условий ведения бизнеса предлагается:

- исключить из практики налогового администрирования спорные вопросы, не основанные на положениях НК РФ или противоречащие ему;

- по спорным налоговым вопросам, по которым есть решения судов высших судебных инстанций, возможно внести изменения в НК РФ, опубликовать обзоры арбитражной практики.

В силу ст. 32 НК РФ (подп. 1 п. 1) налоговый орган обязан соблюдать законодательство о налогах и сборах. Статья 31 НК РФ не предоставляет налоговому органу права использовать в практике методы налогового администрирования, не предусмотренные НК РФ.

Бизнес, заинтересованный в максимальном снижении налоговых рисков, ждет от государства стабильности фискального законодательства и адекватной правоприменительной практики, которые являются важнейшими составляющими общих институциональных условий в экономике.

#### Список источников

1. Водопьянова В. А., Горлова В. В. Совершенствование налогового контроля как основной формы налогового администрирования в РФ // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2020. Т. 9, № 3 (32). С. 127–130.
2. Шурдумова Э. Г., Канкулова Д. М. Налоговое администрирование как основа реализации налоговой политики государства // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2013. № 22. С. 130–135.
3. Данные по формам статистической налоговой отчетности. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/>

#### References

1. Vodopyanova V. A., Gorlova V. V. Improvement of Tax Control as the Basic Form of Tax Administration in the Russian Federation // Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration. 2020. Vol. 9, No. 3 (32). P. 127–130. (In Russian).
2. Shurdumova E. G., Kankulova D. M. Nalogovoe administrirovaniye kak osnova realizatsii nalogovoi politiki gosudarstva // Sovremennye tendentsii v ekonomike i upravlenii: novyi vzgliad. 2013. No. 22. P. 130–135. (In Russian).
3. Dannye po formam statisticheskoi nalogovoi otchetnosti. URL: [https://www.nalog.gov.ru/rn77/related\\_](https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_)

- related\_activities/statistics\_and\_analytics/forms/ (дата обращения: 10.01.2022).
4. ВВП России по годам: 1991–2021. URL: <http://global-finances.ru/vvp-rossii-po-godam/> (дата обращения: 10.01.2022).
5. Отчеты о начислении и поступлении налогов, сборов, СВ и иных обязательных платежей. 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: 10.01.2022).
6. Петухова Р. А., Григорьева Я. А. Налоговое администрирование в условиях цифровой экономики // Вестник Томск. госуниверситета. 2019. № 46. С. 303–316.
7. Зотиков Н. З. Обеспечительные меры по п. 10 ст. 101 Налогового кодекса Российской Федерации: практика применения // Вестник ун-та. 2021. № 2. С. 101–108.
8. Зотиков Н. З. Риск неуплаты пени при подаче «уточненки» // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2021. № 6. С. 8–13.
9. Ряховский Д. И., Крицкий В. И. Трансформация экспертизы в налоговом контроле // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2016. № 5. С. 41–48.
10. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06 / 333 (а). Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
11. Зотиков Н. З. Ограничение налоговых вычетов по НДС – искажение сущности добавленной стоимости // Вестник Челябинск. гос. ун-та. 2021. № 6 (452), Вып. 73. С. 197–206.
12. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 29.11.2014 № 382-ФЗ (в ред. ФЗ от 02.07.2021 № 305-ФЗ). Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
13. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации : федер. закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
14. О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства : постановление Правительства РФ от 13.07.2015 № 702. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
15. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
16. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».
17. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов. URL: [activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](activities/statistics_and_analytics/forms/) (accessed: 10.01.2022). (In Russian).
4. VVP Rossii po godam: 1991–2021. URL: <http://global-finances.ru/vvp-rossii-po-godam/> (accessed: 10.01.2022). (In Russian).
5. Otchetы о начислении и поступлении налогов, сборов, СВ и иных обязательных платежей. 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/) (accessed: 10.01.2022). (In Russian).
6. Petukhova R. A., Grigoryeva Ya. A. Tax Administration in the Digital Economy // Tomsk State University Journal. 2019. No. 46. P. 303–316. (In Russian).
7. Zotikov N. Z. Interim Measures under Paragraph 10 of Art. 101 of the Tax Code of the Russian Federation: Application Practice // Vestnik Universiteta. 2021. No. 2. P. 101–108. (In Russian).
8. Zotikov N. Z. Risk of Non-Payment of Penalties When Submitting a Tax-Return Update // Vestnik IPB (Bulletin for Professional Accountants). 2021. No. 6. P. 8–13. (In Russian).
9. Ryakhovsky D. I., Kritsky V. I. Transformation of Expert Examination in Tax Control // Vestnik IPB (Bulletin for Professional Accountants). 2016. No. 5. P. 41–48. (In Russian).
10. On Affirmation of the Concept of Planning System for Field Tax Audits : Decree of the Federal Tax Service of Russia No. MM-3-06 / 333 (a) of 30.05.2007. Accessed through Law assistance system “Consultant Plus”. (In Russian).
11. Zotikov N. Z. Ogranichenie nalogovykh vychetov po NDS – iskazhenie sushchnosti dobavlennoi stiomosti // Bulletin of Chelyabinsk State University. 2021. No. 6 (452), Is. 73. P. 197–206. (In Russian).
12. On Amendments to the 1st and 2nd Parts of the Tax Code of the Russian Federation : Federal Law No. 382-FZ of 29.11.2014 (as amended by Federal Law No. 305-FZ of 02.07.2021). Accessed through Law assistance system “Consultant Plus”. (In Russian).
13. On Development of Small and Medium Entrepreneurship in the Russian Federation : Federal Law No. 209-FZ of 24.07.2007. Accessed through Law assistance system “Consultant Plus”. (In Russian).
14. On the Maximum Values of Income from Realization of Goods (Work, Services) for Each Category of Small and Medium Entrepreneurship Subjects : Resolution of the Government of the Russian Federation No. 702 of 13.07.2015. Accessed through Law assistance system “Consultant Plus”. (In Russian).
15. On Assessment of Substantiation of Obtaining Tax Benefit by the Commercial Courts : Resolution of the Plenum of the Supreme Commercial Court of the Russian Federation No. 53 of 12.10.2006. Accessed through Law assistance system “Consultant Plus”. (In Russian).
16. On Some Issues Arising in Application of the 1st Part of the Tax Code of the Russian Federation by the Commercial Courts : Resolution of the Plenum of the Supreme Commercial Court of the Russian Federation

- file:///C:/Users/CBA7~1/AppData/Local/Temp/ONBNiTPP\_2022-2024.pdf (дата обращения: 27.12.2021).
18. Рейтинг стран по уровню налоговой нагрузки. URL: <https://gidnenuzen.ru/reyting-stran-po-urovnyu-nalogovoy-nagruzki-2020> (дата обращения: 05.01.2022).
19. Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности в 2021 году. URL: <https://www.gazeta-unp.ru/articles/53045-nalogovaya-nagruzka-po-vidam-ekonomicheskoy-deyatelnosti-v-2021-godu> (дата обращения: 05.01.2022).
- No. 57 of 30.07.2013. Accessed through Law assistance system “Consultant Plus”. (In Russian).
17. Osnovnye napravleniya biudzhetnoi, nalogovoi i tamo-zhennno-tarifnoi politiki na 2022 god i na planovyi period 2023 i 2024 godov. URL: file:///C:/Users/CBA7~1/AppData/Local/Temp/ONBNiTPP\_2022-2024.pdf (accessed: 27.12.2021). (In Russian).
18. Reiting stran po urovniu nalogovoi nagruzki. URL: <https://gidnenuzen.ru/reyting-stran-po-urovnyu-nalogovoy-nagruzki-2020> (accessed: 05.01.2022). (In Russian).
19. Nalogovaia nagruzka po vidam ekonomicheskoi deiatelnosti v 2021 godu. URL: <https://www.gazeta-unp.ru/articles/53045-nalogovaya-nagruzka-po-vidam-ekonomicheskoy-deyatelnosti-v-2021-godu> (accessed: 05.01.2022). (In Russian).

#### Информация об авторе

**Н. З. Зотиков** – кандидат экономических наук, доцент.

#### Information about the author

**N. Z. Zotikov** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor.