

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет
«Экономика и управление»

Кафедра
«Государственное управление и
социология региона»

Направление подготовки

38.03.04
Государственное и муниципальное
управление

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА
на тему

**«Реализация государственной налоговой политики в
Пензенской области»**

Студент гр.143ЭГ31

Капитанова М.А.

Руководитель
д.и.н., профессор

Н.А. Володина

Нормоконтролер
к.с.н., доцент

И.А. Мурзина

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от _____ № _____)

Заведующий кафедрой _____ С.И. Неделько

Работа защищена с оценкой _____ (протокол заседания ГЭК от _____ № _____)

Секретарь ГЭК _____ И.А. Мурзина

ПЕНЗА 2018

Содержание

Введение	3
1 Теоретические и правовые основы государственной налоговой политики	7
1.1 Сущность государственной налоговой политики	7
1.2 Нормативно-правовые основы налоговой политики РФ	11
1.3 Зарубежный опыт реализации налоговой политики	20
2 Реализация государственной налоговой политики в Пензенской области	27
2.1 Современное состояние администрирования налоговых поступлений	27
2.2 Исторический аспект становления налоговой политики в России	33
2.3 Анализ эффективности налогового контроля как инструмента государственной политики в сфере налогообложения	40
3 Пути повышения эффективности государственной налоговой политики	48
3.1 Совершенствование налогового администрирования	48
3.2 Повышение качества налогового контроля	53
Заключение	60
Список использованных источников	64
Приложение	68

Введение

Актуальность темы исследования. Налоговая политика в России сформирована в соответствии с необходимостью стимулирования различных положительных структурных изменений в экономике и достижению снижения налоговой нагрузки, а также совершенствования налогового администрирования и налогового контроля.

В сфере научных знаний о политических, экономических и социальных закономерностях развития общества невозможно назвать еще одну неоднозначную, противоречивую с функционально разнонаправленностью совокупностью отношений, чем система налогообложения. С появлением первых свидетельств о возникновении налогов и до современности данное явление характеризуется острыми разногласиями между плательщиками и фискальными органами. Еще с давних времен налоги принято было считать наихудшим явлением, которое выпало на долю человека. Финансовая история во все времена стала рельефным проявлением борьбы экономических интересов классов и сословий, отраженная в налоговой политике государства.

Несмотря на стремление налогового законодательства к постоянному совершенствованию налоговой политики, в ней все равно остаются проблемы, которые касаются недостаточной информированности плательщиков, низкой налоговой культуры населения России, уклонения от налогообложения и «ухода в тень», а также отрицательного имиджа налоговых органов. При этом налоговые органы зачастую воспринимаются как карательные органы. В других же странах они выполняют миссию консультирующего органа.

Проводимые государством в последние годы мероприятия по снижению налогового бремени с помощью уменьшения налоговых ставок, отмены некоторых налогов и сборов со снятием неоправданных ограничений позволяет создать оптимальные условия для ведения бизнеса и исполнения налоговых обязательств. Высококачественное налоговое администрирование и

эффективный налоговый контроль служат основным условием качественного функционирования налоговой системы и экономики государства в целом.

Положительное развитие структурных элементов налоговой политики, среди которых необходимо отметить снижение налоговой нагрузки и улучшение налогового администрирования, находится в тесной взаимосвязи с налоговым контролем. Его основной целью служит обеспечение полного и своевременного поступления налогов и обязательных платежей в бюджет, а также достижение высокого уровня налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков. Одной из эффективных форм налогового контроля являются налоговые проверки, которые должны отвечать требованиям обеспечения законных интересов государства и прав плательщиков с повышением их защищенности от неправомерных требований налоговых органов и создания для них максимально комфортных условий при исчислении и уплаты налогов.

Краткий обзор литературы. Степень научной разработанности темы исследования достаточно высокая. Данная проблема исследуется как на законодательном уровне, так и в работах отдельных авторов. Так, теоретические аспекты налоговой политики нашли отображение в работах Бабич А.М., Барулина С.В., Жидкова Е.Ю., Майбунова И.А., Черник Ю.Д. и др. Анализ зарубежного опыта реализации налоговой политики представлен в монографиях Еремина В.А., Корень А.В. и Татйуко А.В. Однако, учитывая необходимость совершенствования налоговой политики в России, отдельные экономисты указывают на необходимость более детального изучения и развития данного вопроса.

Цель работы – оценка государственной налоговой политики и разработка предложений по повышению ее эффективности.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие **задачи**:

- рассмотреть теоретические и правовые основы налоговой политики;

- изучить нормативно-правовую и законодательную базу налоговой политики РФ;
- оценить эффективность реализации государственной налоговой политики в Пензенской области;
- разработать основные направления совершенствования налогового администрирования;
- предложить использовать инструменты налогового контроля с целью повышения эффективности государственной налоговой политики.

Объектом исследования является государственная налоговая политика.

Предметом исследования является реализация государственной налоговой политики в Пензенской области.

Новизна исследования. В ходе написания данной работы сформулированы следующие элементы новизны исследования:

- внесение предложений по совершенствованию АИС «Налог-3» в части организации администрирования НДС, а именно: контроля заявленных сумм к вычету, формирования в ЦОД реестра накладных и первичных документов, а также создание системы сопоставления данных взаимоотношений между контрагентами по этим реестрам с целью выявления схем уклонения от налогообложения;
- предложено использование в Пензенской области модели увеличения штрафов за занижение налоговой базы, привлечения к уголовной ответственности, чтобы у налогоплательщика отсутствовала выгода от сокрытия доходов;
- разработка мероприятий по организации горизонтального мониторинга путем расширения круга плательщиков, с которыми можно заключать Соглашения о взаимодействии между налогоплательщиками и ФНС России.

Теоретической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области управления экономикой и налогов, налогового контроля и администрирования. Так, теоретические аспекты налоговой политики отображены в работах Бабич А.М. [6], Барулина

С.В. [8], Жидкова Е.Ю. [12], Майбунова И.А. [16], Черник Ю.Д. [17] и др. Анализ зарубежного опыта реализации налоговой политики представлен в монографиях Еремина В.А.[11], Корень А.В. и Татуйко А.В. [15].

Методы исследования – наблюдение, сравнение, абстрагирование, а также анализ и синтез.

Структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений. Во введении определены актуальность, объект, предмет, цель, задачи и методы исследования. Первая глава работы содержит рассмотрение теоретических и правовых основ государственной налоговой политики. Во второй главе проанализировано состояние изучаемого вопроса на примере Пензенской области. В третьей главе обозначены пути повышения эффективности государственной налоговой политики. В заключении сформулированы основные выводы.

1 Теоретические и правовые основы государственной налоговой политики

1.1 Сущность государственной налоговой политики

Обеспечение развития государства, решение социальных проблем общества требуют использования всего арсенала имеющихся у него методов воздействия на экономику. Государству необходимо создать благоприятные условия для функционирования рыночных механизмов, с их помощью регулировать экономические процессы.

Важнейший инструмент государства в реализации поставленных целей – налоговая политика, которая влияет на всю социально-экономическую сферу страны и неразрывно связана с некоторыми элементами государственного управления: кредитно-денежной политикой, ценообразованием, структурной реформы экономики.

Изучение тематической литературы позволило выделить два подхода к определению сущности «налоговой политики». В более узком понимании «налоговая политика» - система мероприятий, которые осуществляются государством в сфере налогов и сборов. Данной точки зрения придерживаются такие ученые, как Н.В. Видеркер, Е.Ю. Жидкова [9, с. 69], М.В. Карп [13, с. 39] и А.Ю. Рыманов [27, с. 20]. Более широкий подход к трактованию сущности понятия «налоговая политика» основан не только на фискальной, но и экономической сущности налогов и налоговой системы. Так, А.М. Бабич [4, с. 32], Д.Г. Черник и Ю.Д. Шмелев [18, с. 55], В.Г. Пансков [20, с. 49] считают, что налоговая политика представлена системой мер, осуществляемых государством, по целенаправленному использованию налогового механизма в интересах развития производства товаров и услуг и формированию централизованных фондов финансовых ресурсов.

В рамках данного исследования выявлено, что данный термин можно рассматривать в более широком понимании, не ограничивающемся только мерами государства, которые проводятся в сфере налогов. В современных условиях налоговая политика должна активно вмешиваться в функционирование рынка, регулировать рост производства, способствовать приоритетному развитию отдельных отраслей, влиять на инвестиционную политику и структурную перестройку экономики. Она должна содействовать не только экономическому росту, но и социально-экономическому прогрессу общества, так как это часть общей государственной социально-экономической политики.

Таким образом, под термином «налоговая политика» необходимо понимать часть социально-экономической политики государства, которая направлена на формирование налоговой системы государства, способствует гармонизации экономических интересов государства и налогоплательщиков с обеспечением социально-экономического прогресса в обществе.

При рассмотрении сущности налоговой политики необходимо уделить внимание таким понятиям, как субъекты налоговой политики, ее цели и функции. К примеру, в качестве субъектов государственной налоговой политики можно рассматривать различные уровни управления, характеризующиеся налоговым суверенитетом в пределах полномочий в соответствии с налоговым законодательством, и возможностью воздействовать на экономические интересы налогоплательщиков. Субъектами налоговой политики в зависимости от государственного устройства принято считать: Федерация, субъекты Федерации и муниципалитеты. При этом масштаб их влияния на налоговую политику определен уровнем децентрализации налоговых полномочий, набором методов и инструментов, которые используются в практике реализации налогового федерализма. Условно можно объединить субъекты, выделив основные уровни государственной налоговой политики (рисунок 1).

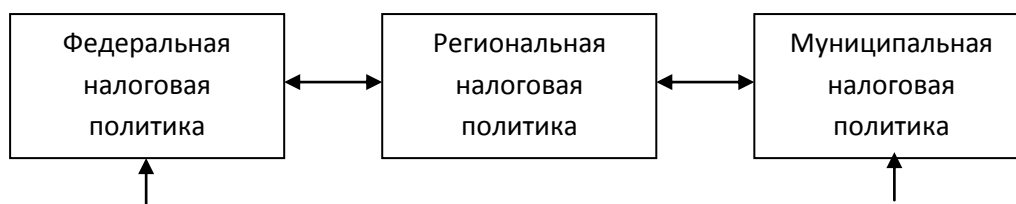


Рисунок 1 – Виды государственной налоговой политики в зависимости от уровня управления [20, с. 160]

Как видно из рисунка 1, между тремя уровнями государственной налоговой политики существуют связи, характер которых определен полномочиями субъектов. Главенствующее влияние оказывает Федерация, имеющая наибольшее право по установлению конкретных видов налогов в соответствии со ст. 12 Налогового кодекса РФ (федеральных налогов). Особенность этих налогов – они определены Налоговым кодексом РФ [2] и обязательны к уплате на всей территории России. На федеральном уровне активными субъектами налоговой политики являются Президент РФ, Федеральное Собрание РФ и Правительство РФ.

Следующее место по значимости в области установления налогов отведено законодательным органам субъектов Федерации, отвечающим за введение на своих территориях региональных налогов. Право этих органов распространяется на налог на имущество организаций, транспортный налог и налог на игорный бизнес.

И, наконец, последнее место по праву установления и введения в действие налогов принадлежит представительным органам местного самоуправления. Их право по установлению местных налогов ограничено условиями в Налоговом кодексе РФ. Так, согласно ст. 15 Налогового кодекса РФ к местным налогам относятся: налог на имущество физических лиц и земельный налог [2].

Цели государственной налоговой политики формируются под влиянием целого ряда факторов, важнейшими из которых необходимо отметить следующие: экономическая и социальная ситуация в стране, расстановка

социально-политических сил в обществе, международные финансовые обязательства государства, а также стратегические задачи развития экономики страны.

Принимая во внимание исследования выдающихся экономистов, можно с уверенностью говорить, что еще несколько лет назад главная цель налоговой политики – фискальная функция, сущность которой заключалась в обеспечении потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также для выполнения и управления возложенных на соответствующие органы власти функций. Однако, помимо фискальной цели налоговая политика преследует и иные цели: экономическую, социальную, международную [18, с. 54].

И.А. Майбуров считает необходимым дополнить этот список экологической составляющей [17, с. 46]. Именно налоговая политика должна обеспечивать финансовыми ресурсами охрану окружающей среды и рациональное природопользование, создание компенсационного механизма за пользование природными ресурсами, стимулирование природного капитала для будущих поколений. Е.Ю. Жидкова, исследуя существующие цели налоговой политики, предложила включить в их состав стимулирующую и контрольную [9, с. 21].

В настоящее время целесообразно создать условия для ускоренного накопления капитала в отраслях, определяющих научно-технический прогресс, а также в малорентабельных, но жизненно необходимых сферах производства и услуг, но выделять в разряд самостоятельных стимулирующую цель налоговой политики нецелесообразно – предпочтительнее увязать ее с экономической целью государственной налоговой политики.

Таким образом, при выработке налоговой политики государство должно преследовать цели, представленные на рисунке 2.



Рисунок 2 – Цели государственной налоговой политики [7, с. 43]

Практическое проведение налоговой политики осуществляется с использованием налогового механизма, который представляет собой совокупность организационных, правовых норм и методов управления налоговой системой. Формой реализации и регулирования налогового механизма служит налоговое законодательство, которое определяет совокупность налоговых инструментов. Именно о нормативно-правовой основе реализации налоговой политики в Российской Федерации и пойдет речь в следующем разделе.

1.2 Нормативно-правовые основы налоговой политики РФ

Основа налогового права – налоговое законодательство Российской Федерации, соответствующие законы субъектов РФ, нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления, подзаконные акты органов исполнительной власти и исполнительных органов местного самоуправления, международные договоры по вопросам налогообложения,

постановления высших судебных органов РФ по вопросам судебной практики и Конституционного Суда РФ.

Система налогового права состоит из следующих элементов:

- 1) Конституция Российской Федерации;
- 2) налоговое законодательство, которое включает:
 - федеральное законодательство (Налоговый кодекс РФ и другие федеральные законы о налогообложении);
 - региональное налоговое законодательство (законы субъектов РФ и другие нормативные правовые акты, которые приняты законодательными органами субъектов РФ);
 - нормативные правовые акты о налогообложении, принятые органами местного самоуправления;
- 3) общее законодательство о налогах и сборах;
- 4) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, которые связаны с налогообложением – акты органов общей и специальной компетенции;
- 5) решения Конституционного Суда РФ;
- 6) нормы международного права и международные договоры РФ.

В общем виде нормативно-правовая основа налоговой политики представлена схемой (рисунок 3).

В качестве источников налогового права принято считать положения Конституции РФ – непосредственно содержащие налоговые правовые нормы, имеющие немаловажное значение при установлении общих принципов налогообложения, установлении и администрировании налогов и сборов, формировании налоговой политики РФ, а также в целом образующие конституционные основы налогообложения [1].

Так, ст. 57 Конституции РФ установлена обязанность каждого платить установленные налоги и сборы в соответствии с действующим законодательством [1]. Иными словами, указанная норма Конституции подчеркивает законность установления налоговых платежей и их всеобщность.



Рисунок 3 – Иерархия нормативных актов налоговой политики [22, с. 60]

Также Конституцией РФ закреплены основополагающие нормы налогового права России: предмет ведения РФ и предметы совместного ведения РФ и ее субъектов в сфере налогообложения; компетенция Федерального Собрания РФ, Президента РФ, Правительства РФ в области налогов; правомочия органов местного самоуправления в сфере налогообложения; основы правового статуса плательщиков налогов.

Налоговое законодательство предполагает четыре уровня системы законодательства, регулирующего отношения в сфере налогообложения в Российской Федерации:

- 1) Налоговый кодекс РФ – кодифицированный акт высшей юридической силы (далее – НК РФ);
- 2) федеральные законы о налогах и сборах, которые приняты в соответствии с НК РФ;
- 3) законы и другие нормативные акты законодательных органов субъектов РФ;

4) нормативные акты представительных органов местного самоуправления.

Как уже отмечено выше, три последних уровня законодательных актов должны соответствовать НК РФ.

Налоговый кодекс РФ является основным законом в налоговом праве. Его первая часть вошла в действие с 1999 года, вторая глава – 2001–2002 гг. Основные положения об организации, осуществлении и администрировании налогообложения в России также закреплены в НК РФ [2].

К федеральному налоговому законодательству относятся:

- 1) федеральные законы о налогах и сборах, которые приняты до введения НК РФ и действуют и сегодня в части, не противоречащей НК РФ;
- 2) федеральные законы о налогах и сборах, которые приняты в соответствии с НК РФ.

В соответствии с Федеральным законом от 14 июня 1994 г. № 5-ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» на территории России применяются только федеральные конституционные законы, федеральные законы, акты палат Федерального Собрания, официально опубликованные [4].

Региональное законодательство о налогах и сборах состоит из законодательных актов субъектов РФ о налогах и сборах, включающих соответствующие законы и иные нормативные правовые акты субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ.

Органы власти субъектов РФ в соответствии с Конституцией РФ и п. 4 ст. 1 НК РФ наделены правом вводить на своей территории региональные налоги и сборы, которые установлены ст. 14 НК РФ, а также регулировать некоторые элементы их юридических составов в пределах, определенных НК РФ. Так, согласно п. 4 ст. 1 НК РФ, законодательство субъектов РФ о налогах и сборах характеризуется тремя основными признаками:

- включает не только региональные законы, но и иные нормативные акты (решения и постановления);

- принимается лишь законодательными органами власти субъектов РФ (областной думой и законодательным собранием);

- принимается в соответствии с НК РФ [2].

Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются органами местного самоуправления также в соответствии с НК РФ.

Так, правовые акты органов местного самоуправления издаются, согласно ст. 8, 71, 72, 132 Конституции РФ, а также п. 5 ст. 1 НК РФ гласит, что местные налоги и сборы устанавливаются нормативными правовыми актами, которые приняты органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ. Их также необходимо применять с учетом принципов налогового федерализма.

Общее налоговое законодательство включает иные федеральные законы, которые не входят в понятие «законодательство о налогах и сборах» и содержат нормы налогового права.

Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, которые можно определить как акт правотворчества, исходящий от компетентного государственного органа и изданный во исполнение закона с нормами налогового права.

Среди актов органов общей компетенции необходимо выделить:

- 1) указы Президента РФ, не противоречащие Конституции РФ и налоговому законодательству и наделенные приоритетным значением по отношению к иным подзаконным актам.

Эти акты вносят определенную корректировку в налоговое законодательство государства.

Полномочия Президента в сфере нормотворчества до сегодняшних дней четко не определены, и поэтому в данном случае необходимо руководствоваться п. 3 ст. 75 Конституции РФ, в котором указано, что система федеральных налогов и общие принципы налогообложения установлены только

федеральными законами. Президент России наделен полномочиями принимать нормативные акты по налогообложению в двух случаях: при наличии пробела в законодательном регулировании отношений или в случае, если такие полномочия даются конкретным федеральным законом;

2) постановления Правительства РФ, принимаемые на основании нормативных правовых актов с высшей по сравнению с ними юридической силой.

Нормативные акты Правительства РФ налогового законодательства представлены не так широко в связи с тем, что нормотворчество Правительства РФ распространяется на регулирование вопросов взимания налоговых платежей, а в сфере налогообложения полномочия Правительства РФ определены федеральными налоговыми законами. Так, Постановлением Правительства РФ установлены ставки таможенных пошлин, структура затрат по производству и реализации продукции;

3) подзаконные нормативные правовые акты в сфере налогообложения, которые приняты органами исполнительной власти субъектов РФ представлены нормативно-правовыми актами по вопросам налогообложения, изданные ими, не изменяют законодательство о налогах и сборах (п. 1 ст. 4 НК РФ).

На региональном уровне принимаются налоговые законы, издание которых входит в компетенцию субъектов РФ.

В систему налогового законодательства входят также нормативные акты, связанные с разграничением предметов ведения и полномочий в сфере налогового нормотворчества между органами государственной власти субъектов РФ и органами государственной власти самой Федерации;

4) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, принятые исполнительными органами местного самоуправления.

К таким актам относятся ведомственные подзаконные нормативные правовые акты сферы налогообложения органов специальной компетенции, издание которых предусмотрено в НК РФ.

Данные нормативные правовые акты не изменяют или дополняют налоговое законодательство.

Вышеуказанные нормативные акты ведомственного характера можно разделить на:

- 1) инструкции Федеральной налоговой службы РФ (далее – ФНС России);
- 2) инструкции Министерства финансов РФ (далее – Минфин России);
- 3) совместные инструкции ФНС и Минфина России.

Помимо нормативных актов двух указанных ведомств к этому же звену относятся и акты других федеральных министерств и ведомств по вопросам налогообложения с содержанием налоговых норм.

Однако нормативные акты данных ведомств не устанавливают, изменяют или прекращают права и обязанности плательщиков налогов. Их назначение заключается в регламентировании способов практической деятельности органов исполнительной власти.

В соответствии с частью первой НК РФ нормотворческое право органов специальной компетенции носит ограниченный характер и возможно только при соблюдении таких условий:

1) нормативные акты издаются только в соответствии налоговым законодательством. К примеру, в НК РФ либо федеральном налоговом законе должно быть предусмотрено право органов исполнительной власти регулировать конкретный вопрос по налогообложению. Так, в соответствии с частью первой НК РФ налоговые органы исполнительной власти наделены правом издавать подзаконные акты и регулировать:

а) порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика в ходе налоговой проверки, утверждаемый Минфином России;

б) порядок учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуальных предпринимателей, определенный Минфином России;

в) утверждение формы заявления о постановке на учет и формы свидетельства о постановке налогоплательщика на учет в налоговом органе;

г) принятие формы и требований к составлению акта налоговой проверки;

д) прочие сведения.

Издание перечисленными органами нормативных актов «по собственной инициативе» не разрешено;

2) данными актами нельзя изменять либо дополнять действующее налоговое законодательство.

К числу источников налогового права нужно отнести постановления и определения Конституционного Суда РФ (ст. 125 Конституции РФ), имеющие немаловажное значение для становления и укрепления налоговой законности в России, обеспечения надежной защиты имущественных прав плательщиков и законных интересов государства.

Поводом к рассмотрению дела в Конституционном Суде РФ является обращение в Конституционный Суд РФ с запросом, ходатайством или жалобой.

Под основанием к рассмотрению дела необходимо принимать обнаружившуюся неопределенность в вопросах соответствия Конституции РФ конкретный нормативный акт, договор между органами государственной власти, либо обнаружившееся противоречие в позициях сторон о принадлежности полномочия в спорах о компетенции, или обнаружившаяся неопределенность в понимании положений Конституции РФ.

Решение, которое принято на пленарном заседании или на заседании палаты Конституционного Суда РФ, считается решением Конституционного Суда РФ.

Итоговое решение Конституционного Суда РФ по существу любого из вопросов – это Постановление, которое выносится именем Российской Федерации.

Все иные решения Конституционного Суда РФ, принимаемые в ходе осуществления конституционного судопроизводства, - определения.

В заседаниях Конституционного Суда РФ принимаются и решения по вопросам организации его деятельности.

Решение Конституционного Суда РФ окончательно и не подлежит обжалованию, а также вступает в силу сразу после его провозглашения. Оно

действует непосредственно, не требует подтверждения другими органами и должностными лицами. Юридическая сила постановления Конституционного Суда РФ о признании акта неконституционным не преодолевается повторным принятием этого же акта.

Акты (их отдельные положения), которые признаны неконституционными, утрачивают силу; признанные не соответствующими Конституции РФ и не вступившие в силу международные договоры РФ не подлежат введению в действие. Решения судов и иных органов, которые основаны на актах, признанных неконституционными, не подлежат исполнению и должны пересматриваться в случаях, установленных федеральным законом.

В случае, когда решением Конституционного Суда РФ нормативный акт признан не соответствующим Конституции РФ полностью либо частично или же из решения Конституционного Суда РФ исходит необходимость устранения пробела в правовом регулировании, государственный орган или должностное лицо, которые приняли данный нормативный акт, рассматривают вопрос о принятии нового нормативного акта, который должен содержать положения об отмене нормативного акта, признанного не соответствующим Конституции РФ полностью, либо о внесении различных изменений или дополнений в нормативный акт, признанный неконституционным в отдельной его части. До принятия нового нормативного акта непосредственно применяется Конституция РФ.

В соответствии с общим конституционным принципом отечественного права о приоритете норм международного права и договоров РФ в международном договоре устанавливаются:

- общие принципы взаимодействия договаривающихся сторон в сфере налогообложения;
- соглашения, которые направлены на избежание двойного налогообложения;

- общие налоговые соглашения, охватывающие различные вопросы налогообложения;
- ограниченные налоговые соглашения, которые охватывают отдельные вопросы налоговой сферы;
- соглашения, где наряду с другими вопросами рассматриваются налоговые вопросы и налоговые соглашения, которые касаются индивидуальных лиц и субъектов хозяйствования.

НК РФ установлено, что при наличии в международном договоре РФ, содержащем положения налогообложения иных правил и норм, чем предусмотренные НК РФ и принятые в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и сборах, применяются правила и нормы международных договоров РФ (ст. 7 НК РФ).

Таким образом, нормативно-правовая база государственной налоговой политики представлена в форме системы источников налогового права, включающей Конституцию РФ, общее и специальное налоговое законодательство, подзаконные нормативные правовые акты по вопросам налогообложения, решения Конституционного Суда РФ, а также нормы международного права и международные договоры РФ.

1.3 Зарубежный опыт реализации налоговой политики

Одна из немаловажных проблем в современных условиях – разбалансированность российской налоговой системы, что негативно влияет на экономическое развитие государства и его финансовую независимость. Для поиска путей улучшения позиции России на международном уровне и совершенствования ее налоговой политики необходимо изучение зарубежного опыта и применение его в процессе реформирования собственной налоговой системы.

В рамках данного исследования подробно рассмотрена налоговая политика, реализуемая в таких странах, как США, Франция и Великобритания. В пользу именно этих государств сделан, благодаря некоторым чертам налоговой политики, которые уже используются в России на практике либо могут быть применены в ближайшем будущем.

В различных государствах, даже с приблизительно одинаковыми условиями и уровнем экономического развития, государственное регулирование экономики различно. Так, наибольшее влияние со стороны государства имеет место в Швеции, а в меньшей степени государство занято регулированием в Германии, Японии и США.

Налоговая политика в зарубежных странах имеет как некоторые отличия, так и похожие черты, использование аналогичных методов и инструментов. Так, налоговая система США состоит из трех уровней, которые соответствуют трем уровням власти [28, с. 33]:

- верхний уровень, где собираются федеральные налоги, поступающие в федеральный бюджет;
- средний уровень, где собираются налоги и сборы, вводимые законами штатов, поступающие в бюджеты штатов;
- нижнего уровня, где собираются налоги местных бюджетов.

Законодательные органы штатов вводят налоги, не противоречащие федеральному налоговому законодательству, а органы местного самоуправления наделены правом взимать налоги, разрешенные им законодательством штатов.

Что касается Франции, то среди развитых стран ее отличает высокая доля обязательных отчислений (налоговых платежей и взносов в фонды социального назначения) в валовом внутреннем продукте.

Так, налоги Франции классифицируются на три группы [9, с. 168]:

- 1) подоходные налоги, взимаемые с дохода при его получении;
- 2) налоги на потребление, взимаемые при расходовании дохода;
- 3) налоги на капитал, взимаемые с собственности.

При этом налоговая система страны нацелена в основном на обложение потребления. Налоги на прибыль и на собственность – умеренные.

Если вести речь о Великобритании, то налоговая система здесь сложилась в еще прошлом столетии. При этом особенности подоходного налогообложения того периода характерны и сегодняшнему дню.

Современная налоговая система Великобритании включает по сути два уровня [15, с. 189]:

1. Центральные налоги – подоходный налог с населения, подоходный налог с корпораций (корпоративный налог), налог на доходы от нефти, налог с наследства и косвенные налоги (налог на добавленную стоимость, пошлины и акцизы, гербовые сборы).

2. Местные налоги – налоги на имущество.

На долю подоходного налога с населения приходится 64% поступлений в форме прямых налогов в государственный бюджет, а на долю налогов с доходов компаний – 19%. На долю гербового сбора приходится 2%.

Основа налогового законодательства Великобритании – законодательные Акты 1970 г. (в отношении подоходного налога с населения и корпораций), 1979 г. (в отношении налога на добавленную стоимость), 1996 г. (отношении налога с корпораций).

Британский парламент наделен законодательной властью в отношении взимания налогов в стране. Юридические полномочия парламента в этом смысле распространяется на Англию, Уэльс, Шотландию и Северную Ирландию. Правительство с помощью казначейства управляет налоговой системой страны. Эта деятельность правительства контролируется парламентом.

Казначейство Великобритании – единственный в своем роде государственный финансовый институт, не имеющий аналогов в других странах. Оно является одним из самых древних и сохранившихся конституционных учреждений страны. Это главное министерство в

правительстве. Казначейство отвечает за разработку общей экономической стратегии страны.

Налоговое законодательство в Великобритании утверждается правительством. Право регулировать вопросы практического применения налогового законодательства обычно предоставляется специальному органу – тайному совету, министрам и Управлению внутренних доходов.

Организация налоговой службы возложена на два правительственных департамента, подотчетных казначейству (Управление внутренних доходов и Управление пошлин и акцизов).

В определенных государствах практикуется налоговое стимулирование инвестиций в регионы. В этом случае речь идет о вложениях на территориях, которые расположены на окраинах городов. В экономически отсталых районах стимулируются капитальные вложения на реконструкцию или модернизацию в производстве. Из бюджета выделяется прямая субсидия на капитальные вложения (широко практикуется в Германии).

Во второй половине 80-х годов XX века, в государственной налоговой политике некоторых стран начали применяться методы стимулирования образования новых высокотехнологичных производств, в связи с тем, что старые промышленные районы характеризуются наличием устаревшей индустриальной структурой. При этом, в предыдущие периоды их можно было причислить к высокоразвитым, но под воздействием научно-технической революции, ранее передовые отрасли, пришли в упадок и уже не участвуют в экономическом росте регионов.

Так, в Великобритании к таким регионам относятся Уэльс, Шотландия, Северный район Англии, Северная Ирландия, Корнуэлл и Мерси-сайд. В Бельгии – каменноугольная и металлургическая промышленность; в США – отдельные штаты Новой Англии на северо-востоке страны, где ранее числилась в числе развитых текстильная промышленность [28, с. 87].

Вторая половина XX в. в данных районах характеризуется началом этапа переориентации промышленности на развитие новых передовых

производств, сопровождаемая модернизацией инфраструктуры и переквалификацией рабочей силы, что стало возможно только при активном участии государства, использующего налоговые льготы и прочие методы финансового воздействия.

Великобританией, Францией, Италией, Нидерландами и Норвегией использованы государственные инвестиции для направления в развивающиеся районы, а также субсидии и займы целевого назначения с одновременным размещением там предприятий национализированных отраслей, строительстве производственных зданий широкого назначения, сдаваемых в аренду или проданных субъектам хозяйствования на благоприятных финансовых условиях с освобождением от уплаты налога на собственность на определенный период.

В Германии крупные налоговые льготы получают субъекты хозяйствования, которые инвестируют капитал в восточные земли. Так, поддерживается налоговыми льготами Рурская область, на территории которой располагается сталелитейная промышленность. Стимулируется развитие современных отраслей промышленности в сельской местности. Старинные кварталы города Любека сохранены только благодаря получению фирмами, занимающихся их реставрацией, крупных налоговых льгот.

В Греции с применением налоговых льгот стимулируются инвестиции в области Фракии, а также в приграничные материковые области и острова.

Как уже было отмечено в предыдущих разделах, с использованием налогов в западных странах решаются и проблемы экологии. В свое время промышленность Германии сопротивлялась принятию решения об оснащении автомобилей катализаторами. Тогда был резко снижен налог на автомобили. Понижен акцизный сбор на те виды бензина, которые используются автомашинами с катализаторами. При этом увеличен акциз на сорта бензина с содержанием свинца и других добавок, которые используются в устаревших двигателях. Таким образом «компенсировались»

дополнительные расходы на катализаторы и сегодня в Германии налог на автомобили зависит от таких факторов:

- объема цилиндра (мощности двигателя);
- наличия (отсутствия) катализатора.

Подытоживая сказанное, в каждом государстве налоговая политика характеризуется определенными достоинствами и недостатками. Так, во Франции присутствует высокая доля отчислений в ВВП, что свидетельствует о значительной налоговой нагрузке на плательщиков. Налоговая система США по своей структуре сходна с российским аналогом (три уровня собираемости налогов). Великобритания близка к России по высокой доли подоходного налога в поступлениях в бюджет.

Заслуживает внимания практика некоторых государств налогового стимулирования инвестиций в регионы. В данном случае речь идет о вложениях на территориях, находящихся на окраинах городов. В экономически отсталых районах стимулируются капитальные вложения на реконструкцию и модернизацию производства. В России такая практика также стала использоваться. Так, Президентом РФ подписан закон о бесплатной выдаче земли на Дальнем Востоке. Граждане России могут безвозмездно получить 1 га земли, находящийся в государственной или муниципальной собственности. Бесплатно пользоваться землей и не платить налог разрешается в течение пяти лет. В дальнейшем участок можно будет оформить в аренду либо получить в собственность.

Достаточно полезным для России может стать опыт Германии, где посредством налогов решаются и проблемы экологии. В свое время промышленность Германии оказывала сопротивление решению об оснащении автомобилей катализаторами. Тогда был резко снижен налог на автомобили. Понижен акцизный сбор на бензин, используемый автомашинами с катализаторами с одновременным увеличением акциза на сорта бензина с содержанием свинца и других добавок, которые используются старыми двигателями.

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить следующее. В рамках данного исследования определено, что налоговая политика – часть социально-экономической политики государства, которая направлена на формирование налоговой системы государства, способствующей гармонизации экономических интересов государства и налогоплательщиков, обеспечивая социально-экономический прогресс в обществе. Среди целей государственной налоговой политики, помимо фискальной, экономической, социально-экономической и международной, в работе выделена экологическая цель, предусматривающая сбор денежных средств, направленных на обеспечение экологической безопасности и рационального использования природных ресурсов.

Нормативно-правовая основа представлена как система источников налогового права, включающая Конституцию РФ, общее и специальное налоговое законодательство, подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, решения Конституционного Суда РФ, а также нормы международного права и международные договоры РФ.

Анализ зарубежного опыта в области налоговой политики показал, что налоговые системы в ведущих странах сейчас, возможно, достигли пика своего развития. В прошлом налоги бывали и более высокими и более многочисленными, но никогда в истории они еще не составляли такую мощную структуру.

2 Реализация государственной налоговой политики в Пензенской области

2.1 Современное состояние администрирования налоговых поступлений

Поступления налогов в местный бюджет служат надежной основой исполнения субъектами Российской Федерации своих бюджетных обязательств. Пензенская область не является исключением.

Динамика налоговых поступлений в разрезе налогов представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Динамика поступления налогов в консолидированный бюджет Пензенской области за период 2014 – 2016 гг. [13]

млн. руб.

Вид налога	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютная разница (+/-)		Отклонение, %	
				2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.
Налог на прибыль организаций	4818,7	3776,2	6710	-1042,5	2933,8	78,4	177,7
Налог на доходы физических лиц	12441	12454,7	13111,4	13,7	656,7	100,1	105,3
Налог на добавленную стоимость	8282	8564,9	10944,3	282,9	2379,4	103,4	127,8
Акцизы	5284,8	3836	7509,8	-1448,8	3673,8	72,6	195,8
Налоги на имущество	4599,1	5302,1	5572,4	703	270,3	115,3	105,1
Налог на добычу полезных ископаемых	688,1	716	550,3	27,9	-165,7	104,1	76,9
Прочие налоги	2566,1	2822	2978,7	255,9	156,7	110,0	105,6
Итого налоговые доходы	38679,8	37471,9	47376,9	-1207,9	9905	96,9	126,4

Анализ налоговых доходов показал, что в 2015 г. по сравнению с 2014 г. произошло снижение данного показателя на 1207,9 млн. руб. или 3,1%. Такая негативная тенденция связана со значительным снижением поступлений по

налогу на прибыль (на 1042,5 млн. руб. или 21,6%), акцизов (на 1448,8 млн. рублей или 27,4%).

Это произошло в связи со снижением в Пензенской области объемов производства пива и алкогольной продукции с содержанием спирта свыше 9% в половину. Основная причина – приостановка на 3 месяца деятельности ООО «Объединенные Пензенские водочные заводы».

В 2016 году ситуация выравнивается – прирост налоговых доходов составил 26,4%, дополнительно в консолидированный бюджет поступило 9905,0 млн. рублей.

Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет по Пензенской области представлена на рисунке 4.

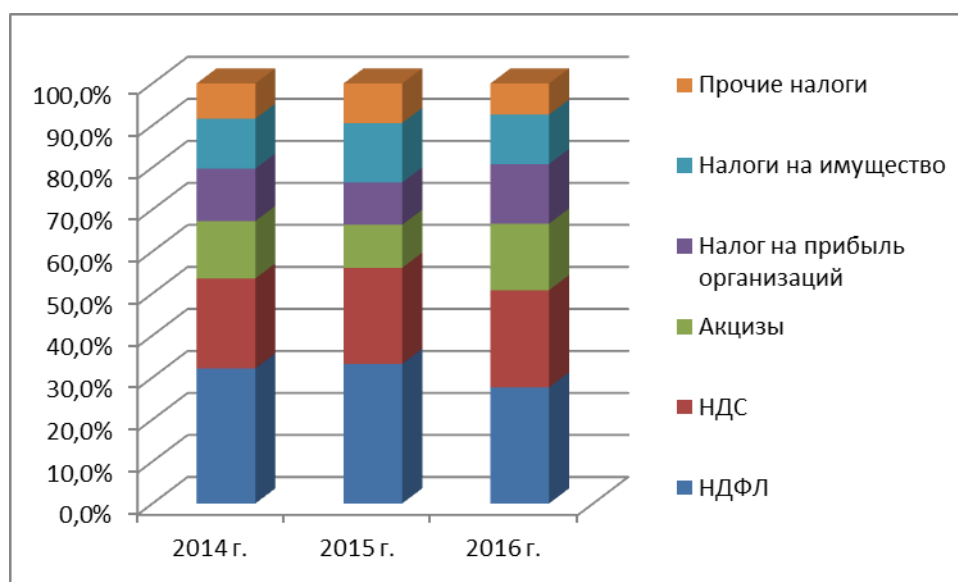


Рисунок 4 – Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет за период 2014 – 2016 гг.

Основными налогами, формирующими доходы консолидированного бюджета Пензенской области, являются НДФЛ, налог на добавленную стоимость и акцизы.

Так, в 2016 году:

- НДФЛ поступило 3 111,4 млн. рублей с ростом на 5,3%;

- налога на добавленную стоимость – 10944,3 млн. рублей с ростом на 27,8%;

- акцизов – 7509,8 млн. рублей с ростом вдвое в сравнении с 2015 г.

Доля налога на доходы физических лиц в 2014 – 2016 гг. составила 27,7%- 33,2%.

Положительная динамика по НДФЛ составила 656,7 млн. рублей. Темп прироста налога практически соответствует росту номинальной заработной платы (+7,7% за 2016 год). Таким образом, можно с уверенностью говорить о качественном администрировании платежей с фонда оплаты труда и предотвращении перевода зарплат в тень.

Другим бюджетоформирующим налогом в Пензенской области является налог на добавленную стоимость, доля которого в рассматриваемом периоде составила порядка 23%. По данному источнику наполнения консолидированного бюджета прослеживается стабильная положительная динамика в 2014 – 2016 гг. Это обусловлено не только положительной динамикой результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, но и повышением эффективности налогового администрирования. Так, применяемая при администрировании НДС аналитическая система АСК НДС-2 позволяет пресекать неправомерное увеличение расходов по налогу на прибыль. Жесткий контроль системой вычетов по НДС практически соответствуют расходам по налогу на прибыль, что способствует корректировкам налогоплательщиками своих обязательств по НДС, увеличивающим обязательства по налогу на прибыль, что особенно важно для регионального бюджета.

В 2016 году поступления по налогам на имущество составили 5572,4 млн. рублей и выросли на 5,1% относительно поступлений 2015 года. В общем объеме поступлений в консолидированный бюджет Пензенской области в анализируемом периоде налоги на имущество занимают 12-14%.

Структура имущественных налогов характеризуется неизменностью, основная доля в ней принадлежит налогу на имущество организаций - 55,5 %.

Поступления по указанному налогу в 2016 году составили 3096,0 млн. рублей, что на 9,7% больше 2015 года.

По поступлению налога на имущество физических лиц была также достигнута определенная динамика – 106,3% (дополнительно поступило 15,4 млн. рублей). На положительную тенденцию даже не повлиял перенос срока уплаты имущественных налогов с физических лиц с 1 октября на 1 декабря 2016 года.

Налоги на имущество – стабильная основа благосостояния региона, так как они характеризуются наиболее низкой корреляцией с социально-экономическими процессами.

Акцизов по сводной группе подакцизных товаров (продукции), производимых на территории Российской Федерации, в консолидированный бюджет Пензенской области поступило 7509,8 млн. рублей (15,9% всех поступлений бюджетов) и выросли относительно 2015 года практически вдвое. Такой рост указанного источника наполнения доходной части бюджета достигнут даже без увеличения ставок акцизов.

На увеличение поступлений акцизов на алкогольную продукцию, помимо восстановления производства в 2016 году, также оказало влияние осуществление ряда мероприятий, связанных с пресечением схем уклонения от уплаты акцизов в 2015 году, что позволило налоговым органам локализовать и не допустить минимизацию налоговых обязательств.

Эффективность налоговой политики может быть оценена путем определения соотношения величины доходов консолидированного бюджета Пензенской области и валового регионального продукта за период 2014-2016 гг. (таблица 2).

Таблица 2 – Налоговые доходы консолидированного бюджета Пензенской области за период 2014 – 2016 гг. (в % к ВРП) [28, 23]

Вид налога	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Абсолютная разница (+/-)		Отклонение, %	
				2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.	2015г. к 2014г.	2016г. к 2015г.
Налог на прибыль организаций	1,63	1,12	1,86	-0,51	0,74	68,76	166,09
Налог на доходы физических лиц	4,21	3,70	3,64	-0,51	-0,06	87,84	98,40
Налог на добавленную стоимость	2,81	2,55	3,04	-0,26	0,49	90,74	119,44
Акцизы	1,79	1,14	2,09	-0,65	0,95	63,69	182,99
Налоги на имущество	1,56	1,58	1,55	0,02	-0,03	101,15	98,23
Налог на добычу полезных ископаемых	0,23	0,21	0,15	-0,02	-0,06	91,30	71,84
Прочие налоги	0,87	0,84	0,83	-0,03	-0,01	96,49	98,66
Итого налоговые доходы	13,10	11,14	13,16	-1,97	2,02	85,00	118,18

Представленные данные показывают, что налоговые доходы бюджетной системы Пензенской области в долях ВРП за 2015 год снизились по сравнению с 2014 годом. Однако в 2016 году ситуация характеризуется положительно и остались на уровне не ниже 2014 года (2014 год – 13,1%, 2016 год – 13,16% ВРП).

Что касается уровня налогового бремени в разрезе налогов, определяемого как доля соответствующих налоговых доходов в ВРП, то необходимо отметить, что наивысший уровень налоговой нагрузки прослеживается по налогу на доходы физических лиц: за последние 3 года средний уровень доходов от данного источника составил в среднем 3,85 % ВРП. При этом за анализируемый период прослеживается постепенное снижение данного показателя. Так, в 2014 году доля НДФЛ в ВРП составила 4,21%, а в 2016 году – 3,64 % ВРП.

Также относительно стабильный уровень налоговой нагрузки наблюдался в отношении налога на добавленную стоимость: в 2014 году – 2,81 % ВРП и в 2016 году – 3,04 % ВРП.

В общем виде динамика налоговой нагрузки представлена на рисунке 5.

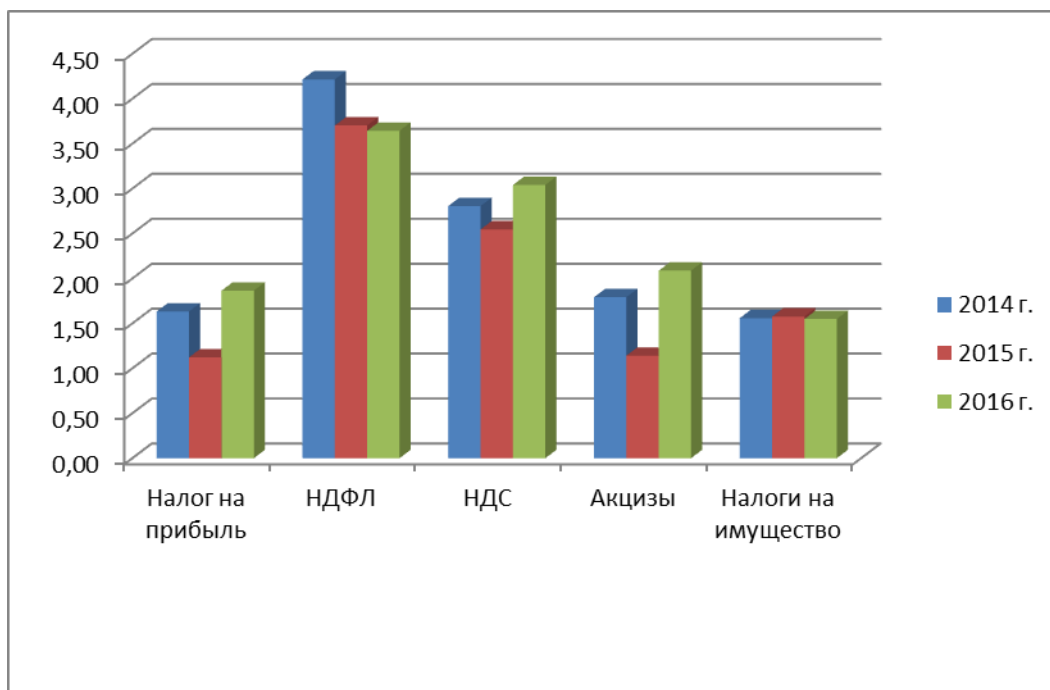


Рисунок 5 – Доля налоговых поступлений по Пензенской области в ВРП, %

На 16,7% увеличился размер доходов бюджета Пензенской области от акцизного налогообложения (с 1,79 % ВРП в 2014 году до 2,09 % ВРП в 2016 году). Это связано с индексацией ставок акцизов темпами, опережающими темп роста инфляции.

Достаточно стабильный показатель налоговой нагрузки прослеживается по налогу на прибыль (на 0,23 процентных пункта ВРП) с 1,63 % ВРП до 1,86 % ВРП.

Таким образом, налоговые поступления нельзя охарактеризовать как стабильные. Так, в 2015 году произошло их снижение на 3,1%, на которое оказало существенное влияние снижение объемов производства алкогольной продукции на ООО «Объединенные Пензенские водочные заводы», что повлекло за собой и снижение налоговых обязательств по налогу на прибыль.

2.2 Исторический аспект становления налоговой политики в России

В древние времена основные формы налогообложения представлены личными повинностями и натуральными сборами, которые направлялись на содержание князя и его окружения, а также различные военные мероприятия. Спустя некоторое время система личных повинностей населения развивалась в пользу князя и его двора.

Немаловажное значение для становления российской налоговой политики имело монголо-татарское нашествие, результатом которого для русских княжеств было наложение дани, представленной в форме прямого денежного налога. Для расчета суммы дани периодически проводилась перепись населения.

Постепенно в налоговой политике начинают действовать прямые и косвенные налоги. Так, среди косвенных налогов основное место было отведено внутренним таможенным платежам. Их характерной особенностью можно считать многообразие. Так, платежи охватывали все этапы движения товара от изготовителя до конечного потребителя. В ходе развития внешней торговли растут внешние таможенные пошлины.

Знаменательный период в истории российской налоговой политики связан с эпохой Петра Великого. Этому периоду характерны значительные военные расходы, связанные с ведением войн, переоснащением армии и формированием российского флота. Рост суммы расходов сопровождалось увеличением ставок налоговых сборов. Необходимо отметить, что в отличие от современных российских нововведений в налоговой сфере, Петровская налоговая реформа в тот период была тщательно продумана с проведением предварительной подготовительной работы [7].

В годы царствования Екатерины II проведены мероприятия по расширению налогооблагаемой базы. Достаточно крупные и прогрессивные

изменения в налоговой политике произошли в период царствования Александра III [17].

Новый этап становления российской налоговой политики начался в 90-е годы XX века. Он связан с переходом от административной системы управления к рыночной и характеризуется реализацией налоговой политики, характерной развитым экономическим странам.

Налоговая политика России в 90-е годы прошлого столетия считается пассивным инерционным инструментом мобилизации доходов в бюджет. Игнорирование роли налогов в качестве одного из важнейших рычагов управления экономикой привело к функционированию в течение всего периода реформ отечественной экономики в условиях высокого фискального бремени, что привело к нестабильности хозяйственной системы и криминализации экономики и сказалось на снижении конкурентоспособности России.

Налоговую ситуацию в начале 90-х годов XX в. усложнило усугубление внутривластного кризиса, который в 1990-1991 гг. породил налоговое противостояние союзного и российских центров, что в последующие годы нашло продолжение в процессах «суверенизации», формирования «налоговых барьеров» на уровне субъектов РФ. В итоге указанных процессов проявилось и существенное ослабление федерального бюджета России.

Негативное влияние на сферу налоговых отношений оказало нарастание кризисных явлений в российской экономике. Так, на протяжении 1991-2000 гг. прослеживалось сокращение объемов производства в стране вдвое. Среди промышленных предприятий доля убыточных субъектов приблизилась к половине (50%), в строительстве – 40% и сельском хозяйстве – составила более 80% [7].

Этот фактор значительно уменьшил налогооблагаемую базу. Негативно отразились на ней и процессы обнищания основной массы населения, прослеживалось существенное сокращение поступлений от подоходного налога с физических лиц. Решение проблемы обеспечения налоговых поступлений в бюджет приобрело особую актуальность.

Налоговая система не может характеризоваться самодостаточностью, представляя собой лишь элемент социально-экономической системы. Формирование новой налоговой модели происходит одновременно с развитием параллельных блоков реформы, изменениями в системе собственности, денежно-кредитной, бюджетной и ценовой политики. В тот период каждой из выделенных сфер допущены серьезные ошибки. К примеру, несовершенство банковской системы задерживало налоговые поступления в бюджет.

Один из основных векторов российской модернизации – предпринятое в интересах преодоление несбалансированности бюджета России, а также усиление налоговой нагрузки. При этом порядок взимания налогов приобрел репрессивный характер. Следствием такой государственной политики стало изъятие до 80% прибыли предприятий, что и разрушило традиционную налогооблагаемую базу.

Эта налоговая политика встретила острую критику. Несмотря на необходимость поиска дополнительных источников наполнения бюджета, некоторые из основателей налоговой политики считали необходимым обеспечить послабление налогового пресса на реальный сектор экономики. Благодаря активности оппонентов официальному курсу в российскую налоговую политику привнесены позитивные моменты, которые связаны с наработкой опыта использования налогового инструментария, направленного на оптимизацию финансовых процессов.

Однако реальных перемен, которые способны обеспечить рост налоговых поступлений за счет восстановления разрушений в экономике и повышения уровня жизни населения, в тот период не удалось обеспечить.

При отсутствии навыков в налоговом регулировании в условиях рынка, реформаторами максимально использовался зарубежный опыт. При этом, испытывая сильное давление нараставшего кризиса и обеспечивая задачи по наполнению бюджета, вынуждены учитывать специфику России. Таким образом, российская налоговая политика носила противоречивый характер, а сформированная налоговая система была основана на различных источниках.

В условиях нарастающей деградации экономики в России, сложное положение налоговой сферы спасали косвенные налоги, к которым в тот период относились акцизы на сверхприбыльный бизнес и таможенные сборы. Также российская налоговая практика характеризовалась наличием сумбурных действий, связанных с введением новых налогов и изменением их ставок.

В число серьезных нерешенных проблем входит доминирование федеральных налогов в доходах бюджетов различных уровней при наличии неупорядоченности региональных и местных налогов. В связи с этим, возникла финансовая несостоятельность местных властей со стремительным возрастанием числа региональных налогов (зачастую свыше 100 видов). Такой налоговый курс вызвал острую критику, несмотря на которую остался неизменным.

Можно с уверенностью говорить о том, что трудности становления новой налоговой системы в России обусловлены отсутствием продуманной стратегии реформ, что и обусловило деградацию ее экономики.

Возрастание значимости налоговой политики в условиях рыночных реформ обусловлено усилением налоговых органов с одновременным повышением их статуса. При этом стремительно предлагались и внедрялись организационные инновации. Так, уже 1991 год ознаменован изменением закона РСФСР от 21 марта 1991 г., в соответствии с которым указом Президента Государственная налоговая служба выведена из системы Министерства финансов РСФСР и преобразована в самостоятельное ведомство (государственный орган).

С первых лет функционирования служба продемонстрировала высокую эффективность, несмотря на сложную экономическую ситуацию в РФ, с одновременным обеспечением высоких показателей при сборе налогов. Так как качество работы налоговой службы зависело не от уровня организации, то на пике экономического кризиса (1994 год) данное ведомство не выполнило бюджетное задание. Поэтому именно в 1994 году приняты решения, которые

были направлены на укрепление Государственной налоговой службы с ее последующим реформированием.

Тенденция усиления положения фискальных органов в тот период была закреплена формированием налоговой полиции, существенно изменившей общую конфигурацию налоговой системы России. Основная причина появления данной структуры – стремление любой ценой обеспечить наполнение доходной части бюджета в условиях нарастающей криминализации экономики. Ее теневой сектор охватывал в тот период более 30 млн. человек либо свыше половины трудоспособного населения, обеспечивая порядка 55% ВВП России.

С середины 90-х гг. XX в. статусная роль налоговой полиции и внимание к ее работе заметно выросли. Несмотря на то, что деятельность полиции позволила увеличить объемы взимаемых налогов, она так и не смогла обеспечить полное выполнение плановых заданий в данной сфере. Одновременно в обществе и органах власти стало понятно, что силовые акции неспособны изменить экономическую ситуацию. Помимо указанного, такие мероприятия зачастую способствуют снижению деловой активности.

Проблемы в налоговой сфере порождались несовершенством во взаимодействии налоговых ведомств, возникшего из-за дублирования их функций и конкуренции в их работе. Среди недостатков в организации деятельности налоговых органов необходимо выделить проблемы, связанные с их финансированием и оплатой труда сотрудников, в результате которых в период 1996-1997 гг. прослеживался отток высококвалифицированных специалистов, участились и должностные преступления. В 1998 г. принято решение о дополнительном усилении налогового аппарата, что привело к созданию Министерства РФ по налогам и сборам [33].

С 1991 года введены некоторые законодательные и нормативно-правовые акты в сфере налоговой политики и налогового администрирования. Созданная налоговая система в тот период характеризовалась существенными недостатками, среди которых выделяют следующие: многочисленность

нормативных правовых актов, которые регулируют налоговые отношения, и связанное с этим несоответствие законов и подзаконных актов; нестабильность действующего законодательства; многочисленность налогов и сборов различных уровней. Функционирование налоговой системы того периода показало невозможность формирования полноценного бюджета только за счет налоговых поступлений.

В число успехов налоговой реформы входит принятие в 1998 году первой части Налогового кодекса, ставшего основополагающим документом, который обеспечил в течение многих лет эффективное регулирование отношений по установлению и введению налогов, налоговому контролю с одновременным привлечением к налоговой ответственности. НК РФ установлена трехуровневая система налогов и сборов: федеральные, региональные и местные налоги.

Вторая часть НК РФ принята Государственной Думой, одобрена Советом Федерации в 2000 году и вступила в силу с 2001 года. Второй частью Кодекса установлены принципы исчисления и уплаты всех налогов и сборов по отдельности.

Каждому налогу, а также специальному налоговому режиму посвящены отдельные главы второй части Кодекса, которыми установлен порядок исчисления и уплаты государственной пошлины. Порядок исчисления и уплаты сборов за пользование объектами животного мира и пользование объектами водных биологических ресурсов регулируется отдельной главой со второй части НК РФ.

В качестве основы налогового права НК РФ призван выполнять две взаимосвязанные задачи.

Во-первых, он является неотъемлемой частью финансового правотворчества, которое является основным направлением финансовой деятельности, как самого государства, так и органов местного самоуправления.

Во-вторых, он представлен налоговыми нормами с внешним объективированным выражением общеобязательных правил поведения

субъектов хозяйствования в налоговых отношениях. Форма источника налогового права представлена знаниями о действующем налоговом законодательстве.

НК РФ как источник других отраслей права характеризуется наличием:

- формальной определенности;
- общеобязательности, характеризующейся наличием государственного принуждения;
- законностью, заключающейся в наличии юридической силы.

Источник налогового права издается в пределах компетенции соответствующего государственного (муниципального) органа, соответствует актам вышестоящих органов и должен быть надлежащим образом опубликован.

Основные направления налоговой политики РФ на 2017 год и на плановый период 2018–2019 гг. подготовлены в рамках составления проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и двухлетний плановый период, утвержденные приказом Минфина России. Основные направления налоговой политики – один из документов, который нужно учитывать в ходе бюджетного проектирования при планировании федерального бюджета, а также при подготовке проектов бюджетов субъектов РФ.

Помимо решения задач в сфере бюджетного планирования Основные направления налоговой политики способствуют определению ориентиров в налоговой сфере на трехлетний период для субъектов хозяйствования, что приводит в результате к стабилизации и повышению определенности в условиях ведения экономической деятельности на территории РФ. Несмотря на то, что Основные направления налоговой политики относятся к ненормативным правовым актам, он служит основой для внесения изменений в налоговое законодательство, разрабатываемые в соответствии с предусмотренными в нем положениями. Этот порядок позволяет обеспечить прозрачность и прогнозируемость налоговой политики государства.

В трехлетней перспективе 2017 - 2019 годов приоритеты Правительства РФ в налоговой политике остаются такими же, как и в предыдущие годы:

создание эффективной налоговой системы, которая сможет обеспечить бюджетную устойчивость на среднесрочный и долгосрочный период.

Налоговая политика, с одной стороны, должны иметь направление на оказание противодействия негативным эффектам экономического кризиса, а с другой стороны – на создание условий для достижения положительной тенденции в экономическом развитии. Поэтому важнейшим фактором реализации налоговой политики служит необходимость в поддержании сбалансированности бюджетной системы и стимулировании инновационной активности. Формирование предпосылок для создания стимулов в инновационной активности плательщиков, а также поддержке инноваций и модернизации в РФ, служат основными целями налоговой политики на среднесрочную перспективу.

В процессе реализации налоговой политики в России возникает необходимость в обращении внимания на анализ практики применения и администрирования налоговых льгот, содержащихся в налоговом законодательстве. Принятие решений по вопросам сохранения их применения должно осуществляться по результатам такого анализа. При этом введение новых льгот должно проводиться на временной основе, чтобы по истечении определенного срока решение о пролонгации действия той или иной льготы принималось по результатам проведенного анализа результативности ее применения.

2.3 Анализ эффективности налогового контроля как инструмента государственной политики в сфере налогообложения

Налоговый контроль служит эффективным инструментом государственной политики в налогообложении. Поэтому в рамках данного исследования рассмотрено подробнее планирование налоговых проверок в

налоговых органах Пензенской области.

При обнаружении во время проверки факта отсутствия учета доходов и расходов, объектов налогообложения, нарушения утвержденного порядка ведения бухгалтерского учета, что привело к невозможности расчета налога, инспектор должен провести встречные проверки. Налогоплательщик должен устранить выявленные нарушения в кратчайшие сроки. При несоблюдении им данного требования сумма налогов, которая подлежит уплате в бюджет, определяется косвенным методом (расчетным путем) на основе данных о налогоплательщике либо ему аналогичных, т.е. с учетом информации о налогообложении лиц, которые занимаются подобной деятельностью (пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ) [2].

В план выездных налоговых проверок включаются проверки налогоплательщиков с наибольшими рисками совершения правонарушения. Однако при допроверочном анализе налоговый орган должен оценить суммы предполагаемых доначислений, поэтому первостепенная задача – определение резервов. На практике установлено, что основные резервы «налоговых» доходов установлены в группе крупнейших и основных плательщиков. Именно им и их контрагентам налоговым органом должно уделяться пристальное внимание.

При проведении предпроверочного анализа особое внимание уделяется зоне рисков. В ней интегральный показатель – налоговая нагрузка. Ранее применявшийся среднеотраслевой подход к расчету налоговой нагрузки не давал объективной оценки рисков, поэтому необходимо ориентироваться на показатель максимальной налоговой нагрузки по экономической деятельности с параллельным анализом тех факторов, которые не позволили ее достичь.

Основная причина, по которой Федеральная налоговая служба изменила критерии отнесения налогоплательщиков к той или иной группе риска, - низкая налоговая нагрузка среди организаций крупного бизнеса с выручкой более 1 млрд. руб., которые не могли быть отнесены к группе крупнейших налогоплательщиков из-за несоответствия действовавшим в то время

критериям. Указанная категория налогоплательщиков находилась в зоне высокого риска, но по определенным причинам их деятельность со стороны налоговых органов не контролировалась. Такой низкий показатель налоговой нагрузки свидетельствовал о неэффективном проведении налоговыми органами в отношении их проверок, либо вообще отсутствии контроля. В данном случае речь идет о распылении своих усилий, заключающиеся в проведении проверок других субъектов хозяйствования с незначительными суммами доначислений.

Предпроверочный анализ проходит в несколько этапов:

- построение схемы взаимодействия группы взаимосвязанных лиц, составление модели их бизнеса, анализ технологии производства и пути движения денежных средств с товарными потоками;
- анализ основных показателей финансово-хозяйственной деятельности, своевременность исполнения налоговых обязательств и налоговой нагрузки плательщика;
- анализ результатов контрольно-проверочной работы, которая была проведена в отношении налогоплательщика и прочих участников группы взаимосвязанных лиц;
- анализ другой информации для выявления рисков совершения налогового правонарушения.

Предпроверочный анализ с параллельным построением схем позволяет на стадии планирования выявить признаки использования минимизации налогообложения, чтобы скоординировать деятельность нескольких налоговых инспекций с целью одновременного проведения налоговых проверок налогоплательщиков с взаимосвязанными лицами. Итоговая часть заключения содержит таблицу с суммой предполагаемых доначислений.

Особое внимание в этом процессе должно уделяется качеству построения таких схем. Формальный подход к подготовке материалов предпроверочного анализа не позволит достичь поставленных целей.

При планировании выездных налоговых проверок немаловажным является вопрос о периодичности проведения выездных налоговых проверок в

отношении налогоплательщиков. Так, крупнейших налогоплательщиков налоговые органы имеют право проверять не реже одного раза в 2 года, что соответствует международной практике.

Схема осуществления налогового контроля представлена в Приложении.

Налоговому органу недостаточно установить факты налогового правонарушения, нужно еще и правильно оформить выявленные нарушения.

На основании приведенных этапов проведения выездной налоговой проверки, приведенных на рисунке 6 в рамках данного исследования целесообразно остановиться на оформлении результатов контрольно-проверочной работы.

В силу п. 1 ст. 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки на протяжении двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке руководителем проверяющей группы составляется по установленной форме акт налоговой проверки.

При проведении налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков акт составляется в течение 3 месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке.

Схематично порядок оформления результатов выездной налоговой проверки представлен на рисунке 6.



Рисунок 6 – Порядок оформления результатов выездной налоговой проверки [9]

Исходя из рисунка 6, можно видеть, что первым этапом в оформлении результатов проведенной проверки является непосредственное составление акта. Акт выездной налоговой проверки, как любой официальный документ, составляется по установленной форме в соответствии с Требованиями к

составлению акта выездной налоговой проверки, которые определены НК РФ и утверждены Приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@.

Рассматривая результаты контрольно-проверочной работы необходимо отметить, что основные показатели камеральных и выездных проверок имеют положительную тенденцию (таблица 3).

Одним из показателей эффективности налоговой политики является снижение прессинга на налогоплательщиков. Поэтому, как уже было отмечено выше, одним из таких направлений совершенствования налогового контроля должно стать уменьшение числа выездных проверок.

Таблица 3 – Динамика контрольно-проверочной работы УФНС Пензенской области [28]

Период	Количество проведенных выездных проверок, ед.		Количество проведенных камеральных проверок, ед.		Дополнительно начислено платежей по результатам проверок, тыс. руб.		
	Всего	из них, выявивших нарушения	Всего	из них, выявивших нарушения	Всего	по выездным проверкам	по камеральным проверкам
2014 г.	262	262	281899	11827	1131444	993334	138110
2015 г.	256	256	266352	12023	1158043	929090	228953
2016 г.	238	238	326065	15391	1478997	1227237	251760

Именно такая тенденция прослеживается на протяжении 2014 – 2016 гг. по Пензенской области. Так, при общем снижении количества выездных проверок на 24 ед. или 9,2% сумма доначислений увеличилась на 233903 тыс. руб. или 23,5 %. Данная ситуация характеризует высокое качество допроверочного анализа налоговых органов при включении организаций в план выездных проверок.

По камеральным проверкам прослеживается увеличение количества проверок. Так, в 2016 году по сравнению с 2014 г. количество камеральных проверок увеличилась на 15,7%, а суммы доначислений увеличились на 82,2%.

Немаловажное значение при оценке налогового контроля имеет

разрешение споров налоговых органов с плательщиками, как в досудебном, так и судебном порядке. В рамках данного исследования остановимся подробнее именно на досудебном урегулировании споров.

Постоянная работа налоговых органов проходит в сфере разрешения споров с налогоплательщиками, иногда спровоцированными самими должностными лицами налогового органа при выполнении ими своих функций. Подразделения налоговых органов, занимающиеся досудебным урегулированием (отдел работы с налогоплательщиками и правовой отдел), осуществляют свою работу на двух основных стадиях:

- на стадии разногласия с налогоплательщиком при рассмотрении собранных материалов проверки (с момента вручения акта по результатам проведенного налогового аудита и до момента вынесения решения);
- на стадии рассмотрения заявлений и жалоб налогоплательщиков на действия или отсутствие таковых со стороны сотрудников налоговых органов, а также на ведомственные акты ненормативного характера.

Работа данных подразделений рассчитана в основном на то, чтобы максимальное количество разногласий уладить на своем уровне и не довести до судебного разбирательства.

Проанализировать результат налогового спора на досудебной стадии рассмотрения материалов проверки, возможно исходя из показателей указанных в таблице за период 2014 – 2016гг. (таблица 4).

Исходя из данных таблицы 4, наибольшая доля оспариваемых актов прослеживается в 2015 году, Так, по результатам указанного года оспариваемыми были 28006 актов налоговых органов из общего количества составленных актов (266608) или 10,5% их общего количества. А в 2016 году – 31244 оспоренных акта из общего количества составленных актов – 326303 штук. В данном случае процентное соотношение составляет 9,57%.

Таблица 4 – Анализ результатов урегулирования споров на стадии рассмотрения материалов проверки [28]

Показатели	2014 г	2015 г	2016 г	Отклонение 2016г. к 2014г.
Количество составленных актов по результатам налоговых проверок	282161	266608	326303	+44142
Оспорено актов	26670	28006	31244	+4574
Доля оспариваемых актов, %	9,45	10,5	9,57	0,12
Рассмотрено возражений (шт.)	26670	28006	31244	+4574
Удовлетворено возражений (шт.)	19925	21951	23964	+4039
Процент удовлетворения возражений (%)	74,71	78,38	76,70	1,97
Обжалуемая сумма (млн. руб.)	349,17	272,66	173,03	-176,14
Удовлетворенная сумма (млн. руб.)	5,93	8,18	13,77	7,84
Процент удовлетворения в суммарном выражении (%)	1,7	3,0	7,96	6,26

Таким образом, сопоставляя 2014 и 2016 года просматривается увеличение доли оспоренных налогоплательщиками актов на стадии рассмотрения материалов проверки путем представления возражений на 0,12%, а также увеличение суммы по удовлетворенным возражениям на 6,26%. Указанная динамика показывает снижение качества подготовки результатов проверок налоговыми органами.

Подытоживая изложенный материал в данной главе, необходимо отметить, что налоговые поступления нельзя охарактеризовать как стабильные. Так, в 2015 году произошло их снижение на 3,1%, на которое оказало существенное влияние снижение объемов производства алкогольной продукции на ООО «Объединенные Пензенские водочные заводы», что повлекло за собой и снижение налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Наибольший удельный вес в налоговых доходах составляют поступления налога на доходы с физических лиц. Вторым бюджетоформирующим налогом является налог на добавленную стоимость.

Эффективность налоговой политики в данной работе оценена путем определения соотношения величины доходов консолидированного бюджета Пензенской области и валового регионального продукта за период 2014-2016 гг.

В результате проведенного анализа эффективности налогового контроля в Пензенской области выявлено, что в 2016 году прослеживается уменьшение количества выездных проверок при одновременном доначислении по этим проверкам. Данный факт свидетельствует о качественном отборе плательщиков для проведения выездных проверок.

Что касается оспаривания доначисленных сумм, то в этом случае выявлена негативная динамика. Так, при увеличении доли оспоренных налогоплательщиками актов на стадии рассмотрения материалов проверки путем представления возражений на 0,12% произошел рост суммы по удовлетворенным возражениям на 6,26%. Указанная динамика показывает снижение качества подготовки результатов проверок налоговыми органами. Поэтому на устранение данных недостатков и будут предложены направления совершенствования налогового контроля в рамках данного исследования.

3 Пути повышения эффективности государственной налоговой политики

3.1 Совершенствование налогового администрирования

Финансовый кризис в Российской Федерации способствовал обострению ряда проблем, среди которых наибольшую актуальность приобрел дефицит федерального бюджета. Экономистами предложены различные пути по ее решению. Однако на сегодняшний день преодолеть эту проблему государству так и не удалось.

На развитие бюджетной системы немаловажное значение имел механизм налогообложения, которому в рамках этой проблемы уделялось недостаточно внимания. Механизм налогообложения, в этом случае, играет главную роль, так как он служит инструментом регулирования поступлений в бюджет, а также является одним из основных элементов системы государственного воздействия на процессы и пропорции общественного воспроизводства.

Одна из основных причин дефицита бюджета Пензенской области – несовершенство налогового администрирования, которое вытекает из неэффективного государственного контроля. Этот аргумент подтверждает официальная статистика о задолженности по налогам и сборам (рисунок 7) [28].

Как видно из приведенной информации на рисунке 7, по данному показателю за период 2014 – 2016 гг. прослеживается рост. При этом в 2016 году по сравнению с 2015 годом задолженность по налогам и сборам увеличилась на 74,1% или 1792,0 млн. руб.

Безусловно, текущая задолженность по налогам и сборам не позволяет установить баланс в экономике. Поэтому можно с уверенностью говорить о том, что вместо увеличения налоговой нагрузки на физических лиц, в числе которых находятся и индивидуальные предприниматели, с целью роста

налоговых поступлений в бюджет, нужно совершенствовать налоговое администрирование.

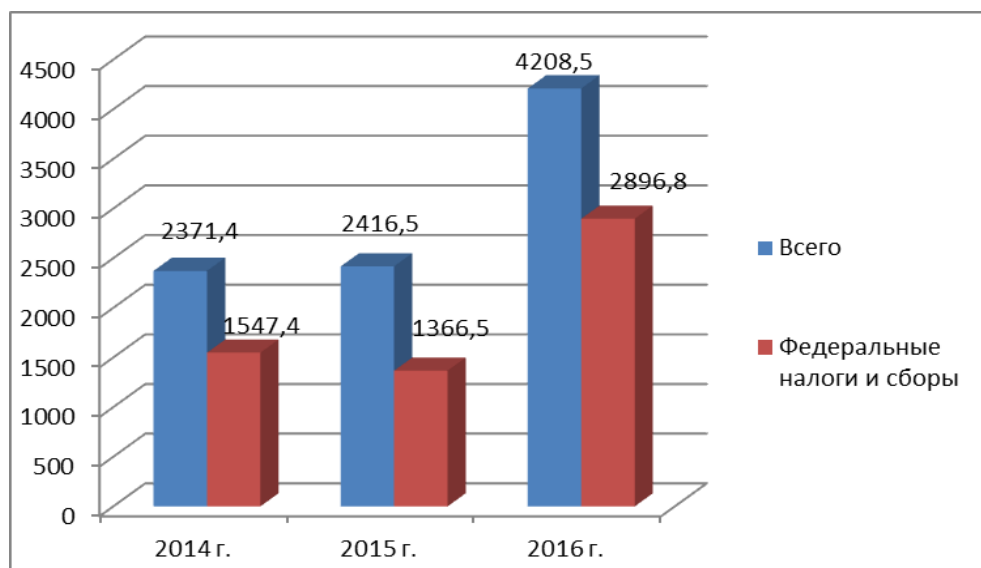


Рисунок 7 – Налоговая задолженность в Пензенской области, млн. руб.

В рамках данного исследования предлагаются наиболее оптимальные и эффективные способы совершенствования налогового администрирования.

Во-первых, необходимо ускорить процесс совершенствования автоматизированной информационной системы «АИС-Налог 3», что позволит усовершенствовать деятельность сотрудников налоговых органов в ходе администрирования и проведения камеральных проверок с увеличением вероятности обнаружения нарушения налогового законодательства.

Внедрение данной автоматизированной информационной системы (АИС «Налог-3») предоставило возможность налоговым органам и позволило выйти на высший уровень налогового администрирования в целом.

Один из основных принципов работы данной системы – использование единой по всей России базы данных (Федерального хранилища данных), что позволит исключить обмен большими объемами информации на местном, региональном и федеральном уровнях, а также создаст единую точку входа для приема информации от внешних источников [29].

Указанные особенности системы в совокупности служат основой для формирования актуальной целостной информации, которая может быть

использована в деятельности налоговых органов. С целью обеспечения хранения и обработки информации по всей России сформирована система федеральных центров обработки данных (далее – ЦОД), в структуру которых входят ЦОД в наукограде Дубна (Московская область) и резервные центры – в городе Городец (Нижегородская область) и поселке Ерзовка (Волгоградская область).

Система ЦОД позволит создать территориально разнесенную и устойчивую систему информационно-коммуникационного обеспечения деятельности Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ и Федерального казначейства [7].

Данная система сегодня довольно успешно применяется в Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по камеральному контролю, которая является территориальным органом Федеральной налоговой службы, осуществляющим функции по контролю и надзору соблюдения налогового законодательства на основе автоматизированной обработки сведений об операциях, которые содержатся в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость [36].

За период 2014-2016 гг. УФНС в Пензенской области по результатам налогового контроля прослеживается рост задолженности по доначисленным налогам и сборам (рисунок 8).

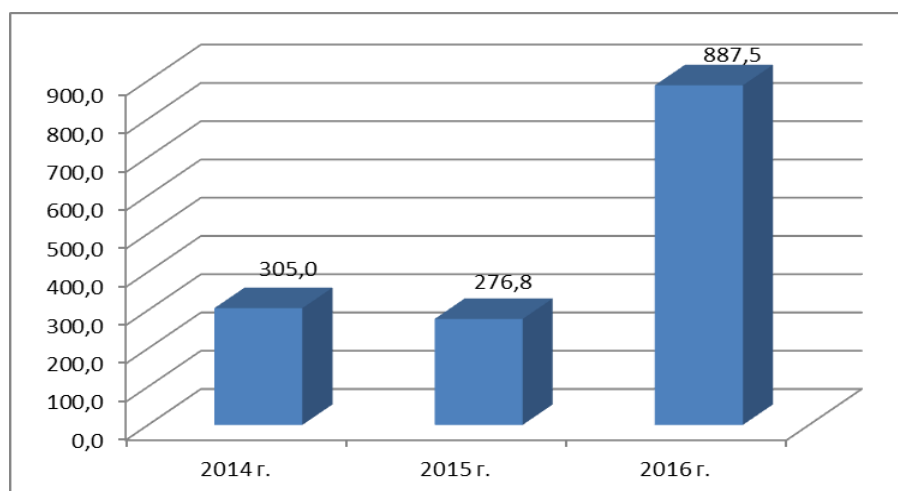


Рисунок 8 – Задолженность по доначислениям в результате налоговых проверок по УФНС в Пензенской области, млн. руб. [28]

Так, в 2016 году данный показатель увеличился в 3,2 раза или на 610,7 млн. руб.

При этом, рассматривая структуру такой задолженности, в рамках данного исследования сформирован рисунок 9.

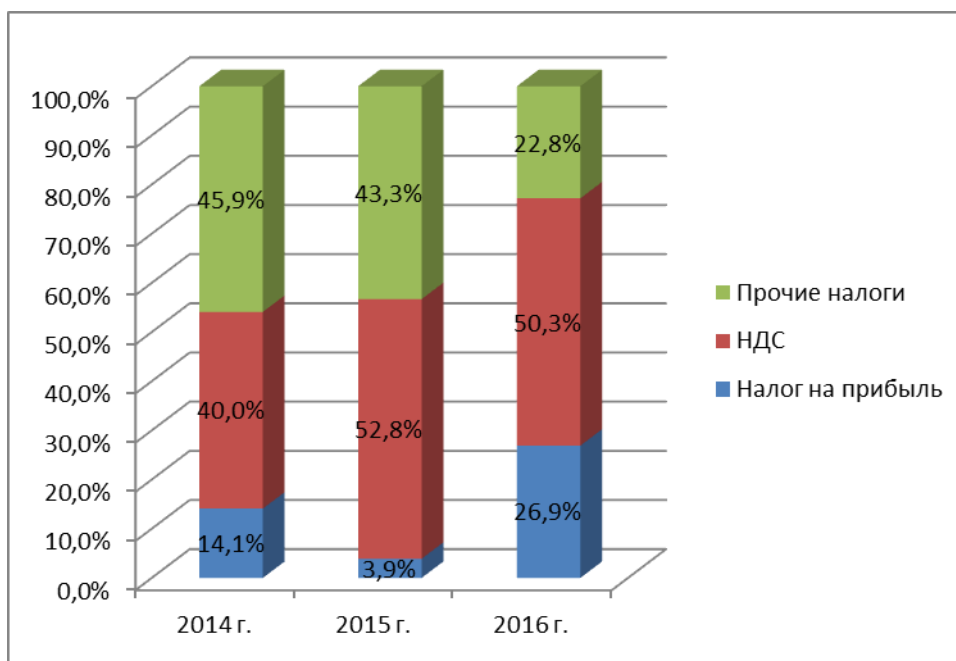


Рисунок 9 – Структура задолженности по результатам налоговых проверок по УФНС в Пензенской области, млн. руб.

Исходя из приведенных на рисунке 9 данных видно, что наибольший удельный вес занимает задолженность по НДС (от 40 до 50%).

Поэтому основным направлением совершенствования АИС «Налог-3» должно быть организация администрирования НДС, а именно: контроль заявленных сумм к вычету, формирование реестра накладных и создание системы сопоставления сумм взаимоотношений между контрагентами по этим реестрам.

Во-вторых, следует рассмотреть предложение о необходимости правильного регулирования параметров модели налогообложения, которая предложена в работах Татаренко А.М., Басовой Н.В.[30].

Так, субъект хозяйствования получил высокий доход. У него есть два варианта: задекларировать полученный доход, либо задекларировать низкий доход с целью оптимизации уплаты налогов.

В результате, складывается следующая модель:

$$\begin{cases} Ih, \text{ если } pF > \Delta T = Th - Tl \text{ и } I = Ih \\ Il, \text{ иначе} \end{cases} \quad (1)$$

где Ih-высокий доход фирмы,

pF- ожидаемый штраф (F- размер штрафа, p-вероятность проверки),

Il-низкий доход фирмы,

Th/Tl - высокий/низкий размер налога.

Исходя из предложенной модели (1), видно, что субъект хозяйствования с высоким доходом, не будет его скрывать при условии, если ожидаемый штраф pF будет больше «налоговой выгоды» (ΔT) от такого сокрытия.

Справедливо и обратное. Чем выше ожидаемый штраф pF, тем дисциплинированнее налогоплательщик.

Поэтому государству целесообразно регулировать параметры предложенной модели увеличением штрафов за занижение налоговой базы, привлечением к уголовной ответственности, чтобы у налогоплательщика отсутствовала выгода от сокрытия доходов. Данный подход будет способствовать не только увеличению налоговых доходов в бюджет, но и обеспечит эффективность налогового контроля.

Таким образом, наиболее эффективными способами совершенствования налогового администрирования является повсеместное внедрение автоматизированной информационной системы «АИС-Налог 3», а также государственное регулирование параметров модели налогообложения. Реализация указанных способов позволит повысить эффективность налогового контроля, что в свою очередь приведет к формированию предпосылок преодоления последствий финансового кризиса.

3.2 Повышение качества налогового контроля

Современная система налогообложения в РФ способствует ведению оптимальной налоговой политики, формированию эффективной системы налогового контроля и системы органов, которые контролируют эти процессы. Именно функционирование налогового контроля в системе налогового администрирования позволяет оценить функционирование налоговой системы в целом. При этом основной функцией системы налогообложения принято считать фискальную – пополнение государственной казны за счет налоговых поступлений, где налоговые органы занимают основное место. Как уже было отмечено выше, недостатки в системе управления налогообложением способствуют образованию налоговой задолженности в бюджеты различных уровней [15].

Поэтому одно из значимых направлений развития налоговой политики РФ – реформирование системы налогового администрирования. В соответствии с Концепцией долгосрочного социально-экономического развития на период до 2020 года, Россия стремится достичь лидирующих позиций по всем направлениям развития [5].

Такое возможно только, если налоговое администрирование и налоговый контроль будут стержнем налоговой системы государства. В этом случае основное внимание должно уделяться совершенствованию системы управления налогообложением с одновременным повышением качества его основного элемента – налогового контроля, который рассматривается в качестве одной из форм управленческой деятельности и самостоятельной функции управления, имеющей конкретное содержание, целевую направленность и способы его осуществления.

Налоговый контроль – основная форма реализации контрольной функции налогов. В системе налогового контроля решающая роль отводится налоговым проверкам.

В последнее время система государственного налогового контроля пополнилась новой формой взаимодействия с налогоплательщиками – горизонтальным мониторингом. Таким образом, совершенствование системы отечественного налогового контроля продолжается с использованием опыта других стран, которые уже довольно успешно используют горизонтальный мониторинг [35, с. 32].

Такой метод взаимодействия с налогоплательщиками внедрен налоговой службой Нидерландов еще в 2005 году. Тогда в эксперименте было задействовано около 20 крупнейших налогоплательщиков.

Налоговая служба Нидерландов и компании-участники заключили добровольное письменное соглашение, по которому налогоплательщики уведомляют налоговую службу обо всех возникающих вопросах в сфере налогообложения для исключения налоговых рисков на начальном этапе. Взамен налоговая служба высказывает собственное мнение о налоговых последствиях. Соглашение касалось как уже совершенных операций, так и возможных в будущем событий, при проведении камеральных налоговых проверок.

По завершению эксперимента почти все компании, участвовавшие в нем, пожелали и дальше работать с налоговой службой в таком аспекте. Горизонтальный надзор, основанный на доверии, по мнению голландских налоговиков, носит действенный характер, чем вертикальный, основанный на властном подчинении: он уменьшает административную и исполнительскую нагрузку, а также улучшает налоговый климат и налоговую культуру. В отличие от вертикального контроля при горизонтальном мониторинге в суде рассматриваются разногласия в отношении толкования норм, а не самих фактов. Итоги исполнения соглашения налогоплательщик и налоговая служба подводят ежегодно.

Программа горизонтального мониторинга получила распространение и на другие категории налогоплательщиков – на профессиональные союзы мелких и средних бухгалтерских фирм. Так, 2012 г. ознаменовался участием в программе

каждой четвертой такой фирмой, входящей в группу мелких и средних налогоплательщиков. Соглашение о горизонтальном мониторинге заключалось не с отдельными клиентами бухгалтерских компаний Голландии, а сразу с несколькими профессиональными объединениями компаний, которые отвечают за ведение их бухгалтерского учета [35].

Новая для мировой практики альтернатива выездным проверкам сейчас получила распространение и в других европейских странах (Великобритании и Южной Кореи). Аналогичная процедура предварительных рекомендаций фискальной службы по намеченной налогоплательщиком сделке существует и в США, Швеции, Израиле, Ирландии, Австрии и Германии. Для крупных компаний важна предсказуемость действий фискальных органов. Однако полной защиты от выездных проверок подписание такого соглашения налогоплательщику не дает. При выявлении в действиях подписантов признаков фискальной недобросовестности, а также получения необоснованной налоговой выгоды, визиты инспекторов на проверку неизбежны.

Используя опыт стран, которые используют горизонтальный мониторинг, в российское законодательство РФ были внесены некоторые изменения. Так, ст. 75 «Пеня» НК РФ дополнена п. 8, где установлено, что не начисляется пени на сумму недоплаченного налога, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога, (сбора) или по иным применениям законодательства о налогах и сборах, данных ему финансовым, налоговым или другим уполномоченным государственным органом [2].

В конце 2015 года впервые в ФНС России состоялось подписание четырех соглашений о расширенном информационном взаимодействии – горизонтальном мониторинге между ФНС России и компаниями: ОАО «Русгидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС», ОАО «Мобильные ТелеСистемы» и Компанией «Эрнст энд Янг» (СНГ).

Соглашение предусматривало полное раскрытие информации о своей деятельности со стороны налогоплательщиков с предоставлением любых

других документов и разъяснений по сделкам по запросу налогового органа. В рамках заключенных двусторонних соглашений налоговый орган осуществлял мониторинг финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков в режиме on-line (реального времени).

Таким образом, горизонтальным мониторингом в Российской Федерации можно считать процесс проведения органом ФНС процедуры отслеживания с последующим анализом налоговых рисков по финансово-хозяйственным операциям, проведенный и запланированный крупными налогоплательщиками.

В данном случае основная цель горизонтального мониторинга – создание партнерских взаимоотношений налогового органа с крупными налогоплательщиками путем своевременного реагирования на налоговые риски, а также предупреждение любых нарушений налогового и валютного законодательства, контроль которого осуществляется ФНС России и высвобождения времени при проведении громоздких длительных по времени проведения выездных налоговых проверок.

Реализация горизонтального мониторинга в системе налогового контроля осуществляется путем подачи документов в электронном виде, возможен даже удаленный доступ сотрудников налоговой службы к внутренним базам компании. При этом субъекты хозяйствования имеют возможность запрашивать у инспекции ее позицию по вопросам налогообложения операций и следовать полученным разъяснениям.

В этом случае, предприятие может не опасаться ситуаций, когда по спорному вопросу может измениться судебная практика, – она будет все равно освобождена от уплаты пени и штрафов. На предоставление таких разъяснений налоговикам отводится 30 дней, если речь не идет об особенно сложных методологических вопросах.

При следовании компаниями всем рекомендациям ФНС выездные налоговые проверки, исходя из сути Соглашения о горизонтальном мониторинге могут не проводиться, а налоговые органы ограничатся лишь

проведением камеральных налоговых проверок по полученным от налогоплательщиков налоговых декларациям [36].

В этом случае у налоговых органов накапливается достаточный объем информации по плательщику, что будет способствовать достижению максимальной эффективности от ее использования при проведении проверок налогоплательщиков. Это послужит существенному уменьшению времени, которое налоговый инспектор тратил бы на поиск и обработку информации, полученной из внутренних и внешних источников, а также на ее сопоставление с показателями налоговых деклараций. Помимо своего основного назначения в качестве средства контроля правильности и достоверности сведений, которые указаны в налоговой декларации, камеральная проверка – это еще и способ оптимального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

По мнению сотрудников ФНС, основная цель соглашения, заключенного при горизонтальном мониторинге – взаимодействие и информационный обмен, который направлен на соблюдение плательщиками налогового законодательства, а также повышение предсказуемости налогового регулирования и качества налогового администрирования плательщиков. Кроме того, указанные соглашения вносят вклад в укрепление налоговой определенности при применении налогового законодательства и снижение налоговых рисков для субъектов хозяйствования, что способствует росту инвестиционной привлекательности России в целом.

Заключение соглашения о расширенном информационном взаимодействии с ФНС России выгодно и самой налоговой службе, получающей в этом процессе дополнительные права, которые относятся к налоговому администрированию – требовать постоянного и полного раскрытия информации о деятельности плательщика без проведения налоговых проверок, что способствует усилению контроля текущих налоговых поступлений компании.

По сути, единственным, но крайне важным очевидным плюсом для налогоплательщиков является защита от неожиданных фискальных претензий со стороны государства при применении ими административных санкций.

Однако на сегодняшний день существуют проблемные вопросы, затрудняющие развитие практики заключения Соглашений о расширенном информационном взаимодействии и использовании методов предупреждения, а именно, отсутствие:

- квалифицированных «налоговых консультантов» в инспекциях;
- доверия между государством и налогоплательщиком.

В соответствии с требованиями налогового законодательства планирование выездных налоговых проверок и порядок проведения камеральных налоговых проверок являются открытым процессом, построенным на отборе налогоплательщиков по критериям риска совершения налогового правонарушения.

При этом налогоплательщику предоставлено право самостоятельной оценки рисков, выявления и исправления допущенные ошибок при исчислении налогов путем предоставления в налоговый орган уточненных налоговых деклараций.

В этом случае можно говорить о том, что горизонтальный мониторинг направлен на усиление и повышение эффективности налогового контроля крупнейших налогоплательщиков, а также выступает превентивной мерой в борьбе с налоговыми правонарушениями, позволяющей не прибегать к такому инструментарию, как выездные налоговые проверки.

Основными направлениями налоговой политики РФ на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов установлен мораторий на увеличение налоговой нагрузки, то позволит в ближайшие три года обеспечить стабильность налоговой системы, а также повысить ее привлекательность для инвесторов [25].

Актуальным остается вопрос совершенствования процедуры камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС, налоговых деклараций по

налогу на прибыль организаций с отрицательным результатом деятельности (убытками), а также уточненных налоговых деклараций на уменьшение налоговых обязательств.

При этом предлагается предоставить налоговым органам для целей налогового контроля право истребовать выписки из регистров налогового и бухгалтерского учета, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговые декларации, счета-фактуры и первичные документы, а также проводить мероприятия налогового контроля, предусмотренные ст. 91, 92, 95–97 НК РФ.

Налоговый орган наделен правом истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, которые подтверждают изменения в сведениях и соответствующих показателях уточненной налоговой декларации. Кроме того, имеет право истребовать аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы такие показатели до и после их изменений.

В настоящее время ФНС России рассматривает вопросы непрерывного налогового контроля над крупнейшими налогоплательщиками. Новая модель (горизонтальный мониторинг) предполагает переход от постоянного контроля правильности уплаты субъектами хозяйствования налогов к текущему и предварительному анализу их деятельности.

В рамках данного исследования предложено расширить круг плательщиков, с которыми могут быть заключены Соглашения на осуществление горизонтального мониторинга. В данном случае речь идет о среднем бизнесе.

Таким образом, заключенные Соглашения перестраивают взаимоотношения между субъектами хозяйствования и ФНС России в сторону большего доверия и открытости, что в целом будет способствовать выбору правильного направления совершенствования форм налогового контроля в целях повышения их эффективности и результативности.

Заключение

В ходе проведенного исследования, направленного на реализацию и совершенствование механизма реализации государственной налоговой политики в РФ были рассмотрены ее теоретические и правовые основы, а также проведен анализ ее реализации на примере Пензенской области по изученному вопросу. По результатам исследования были выявлены проблемы и предложены пути повышения эффективности налоговой политики.

Изучение теоретических основ налоговой политики позволили сформулировать определение данного термина. Так, налоговая политика – часть социально-экономической политики государства, которая направлена на формирование налоговой системы государства, способствующей гармонизации экономических интересов государства и налогоплательщиков, обеспечивая социально-экономический прогресс в обществе. Среди целей государственной налоговой политики, помимо фискальной, экономической, социально-экономической и международной, в работе выделена экологическая цель, предусматривающая сбор денежных средств, направленных на обеспечение экологической безопасности и рационального использования природных ресурсов.

Нормативно-правовая основа представлена как система источников налогового права, включающая Конституцию РФ, общее и специальное налоговое законодательство, подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, решения Конституционного Суда РФ, а также нормы международного права и международные договоры РФ.

Рассмотрение зарубежного опыта в области налоговой политики показал, что налоговые системы в ведущих странах сейчас, возможно, достигли пика своего развития. В прошлом налоги бывали и более высокими и более многочисленными, но никогда в истории они еще не составляли такую мощную структуру.

В каждом государстве налоговая политика характеризуется своими достоинствами и недостатками. Так, во Франции присутствует высокая доля отчислений в ВВП, что свидетельствует о значительной налоговой нагрузке на плательщиков. Налоговая система США по своей структуре сходна с российским аналогом (три уровня собираемости налогов). Великобритания близка к России по высокой доли подоходного налога в поступлениях в бюджет.

Заслуживает внимания практика некоторых государств налогового стимулирования инвестиций в регионы. В данном случае речь идет о вложениях на территориях, находящихся на окраинах городов. В экономически отсталых районах стимулируются капитальные вложения на реконструкцию и модернизацию производства. В России такая практика также стала использоваться. Так, Президентом РФ подписан закон о бесплатной выдаче земли на Дальнем Востоке. Граждане России могут безвозмездно получить 1 га земли, находящийся в государственной или муниципальной собственности. Бесплатно пользоваться землей и не платить налог разрешается в течение пяти лет. В дальнейшем участок можно будет оформить в аренду либо получить в собственность.

Достаточно полезным для России может стать опыт Германии, где посредством налогов решаются и проблемы экологии. В свое время промышленность Германии оказывала сопротивление решению об оснащении автомобилей катализаторами. Тогда был резко снижен налог на автомобили. Понижен акцизный сбор на бензин, используемый автомашинами с катализаторами с одновременным увеличением акциза на сорта бензина с содержанием свинца и других добавок, которые используются старыми двигателями.

Анализ эффективности реализации государственной налоговой политики показал, что налоговые поступления нельзя охарактеризовать как стабильные. Так, в 2015 году произошло их снижение на 3,1%, на которое оказало существенное влияние снижение объемов производства алкогольной

продукции на ООО «Объединенные Пензенские водочные заводы», что повлекло за собой и снижение налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Наибольший удельный вес в налоговых доходах составляют поступления от налога на доходы с физических лиц. Вторым бюджетоформирующим налогом является налог на добавленную стоимость.

Эффективность налоговой политики в данной работе оценена путем определения соотношения величины доходов консолидированного бюджета Пензенской области и валового регионального продукта за период 2014-2016 гг.

Что касается уровня налогового бремени в разрезе налогов, определяемого как доля соответствующих налоговых доходов в ВРП, то наивысший уровень налоговой нагрузки прослеживается по налогу на доходы физических лиц: за последние 3 года средний уровень доходов от данного источника составил в среднем 3,85 % ВРП. При этом за анализируемый период установлено постепенное снижение данного показателя. Так, в 2014 году доля НДФЛ в ВРП составила 4,21%, а в 2016 году – 3,64 % ВРП.

Также относительно стабильный уровень налоговой нагрузки наблюдался в отношении налога на добавленную стоимость: в 2014 году – 2,81 % ВРП и в 2016 году – 3,04 % ВРП.

В результате проведенного анализа эффективности налогового контроля в Пензенской области выявлено, что в 2016 году прослеживается уменьшение количества выездных проверок при одновременном увеличении доначисления по этим проверкам. Данный факт свидетельствует о качественном отборе плательщиков для проведения выездных проверок.

Что касается оспаривания доначисленных сумм, то в этом случае выявлена негативная динамика. Так, при увеличении доли оспоренных налогоплательщиками актов на стадии рассмотрения материалов проверки путем представления возражений на 0,12% произошел рост суммы по удовлетворенным возражениям на 6,26%. Указанная динамика показывает снижение качества подготовки результатов проверок налоговыми органами.

Поэтому на устранение данных недостатков и будут предложены направления совершенствования налогового контроля в рамках данного исследования.

В качестве путей повышения налоговой политики в рамках данного исследования выделены следующие направления:

- внесение предложений по совершенствованию АИС «Налог-3» в части организации администрирования НДС: ужесточения контроля заявленных сумм к вычету, формирования в ЦОД реестра накладных и первичных документов плательщиков, а также создание системы сопоставления данных взаимоотношений между контрагентами по этим реестрам с целью выявления схем уклонения от налогообложения;

- предложено использование в Пензенской области модели увеличения штрафов за занижение налоговой базы, привлечения к уголовной ответственности, чтобы у налогоплательщика отсутствовала выгода от сокрытия доходов;

- разработка мероприятий по организации горизонтального мониторинга путем расширения круга плательщиков, с которыми можно заключать Соглашения о взаимодействии между налогоплательщиками и ФНС России.

Список использованных источников

1. Конституция РФ от 12 декабря 1993 года [Электронный ресурс] Дата обновления: 21.07.2014. Доступ из Справочной правовой системы «Консультант Плюс» - 2017.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть первая от 31.07.1998. №146-ФЗ [Электронный ресурс]. Дата обновления: 27.11.2017. Доступ из Справочной правовой системы «Консультант Плюс» - 2017.

3. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994. № 51-ФЗ [Электронный ресурс]. Дата обновления: 29.07.2017. Доступ из Справочной правовой системы «Консультант Плюс» - 2017.

4. О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания: Федеральный закон от 14.06.1994 № 5-ФЗ (ред. от 01.07.2017) [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3859/ (дата обращения 22.10.2017).

5. О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года: Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р (ред. от 10.02.2017) [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82134/ (дата обращения 22.10.2017).

6. Бабич А.М. Государственные и муниципальные финансы: учебник для вузов / А.М. Бабич, Л.Н. Павлова. – М.: Финансы; ЮНИТИ, 2012. – 321 с.

7. Басова Н. В., Татаренко А. М. Соотношение налоговых и неналоговых поступлений в РФ в условиях дефицита федерального бюджета // Молодой ученый. – 2016. – № 27 (131). – С. 348–351

8. Барулин С.В. Налоговая политика России / С.В. Барулин, А.В. Макрушин, В.А. Тимошенко. – Саратов: Сателлит, 2014. – 341 с.

9. Васильев А.М. Анализ налоговых индикаторов для целей налогового планирования и прогнозирования // Экономические и гуманитарные науки. – 2012. – №11. – С.20-28.
10. Воробьева Л. В., Димитров И. Л. Налог на недвижимость и проблемы, связанные с его введением в России // Современная налоговая система: состояние и перспективы (национальный и международный опыт) Сборник материалов международной научно-практической конференции. – 2011. — С. 351–353
11. Еремина В.А. Зарубежный опыт налогообложения и возможность его использования в российских условиях // Вестник Красноярского государственного педагогического университета им. В.П. Астафьева. – 2012. – С. 167-173.
12. Жидкова Е.Ю. Бюджетная система Российской Федерации. Учебное пособие / Е.Ю. Жидкова, Н.В. Видеркер. - Ставрополь: СКФУ, 2014. - 252 с.
13. Заключение Счетной Палаты РФ на отчет об исполнении бюджета за 2016 год [Электронный ресурс]. Дата обновления: 27.11.2017. URL: <http://www.ach.gov.ru/activities/audit-of-the-federal-budget/31131/>.
14. Карп М.В. Налоговый менеджмент. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 178 с.
15. Корень А.В., Татуйко А.В. Зарубежный опыт реализации налоговой политики по стимулированию экономического роста // Владивостокский государственный институт экономики и сервиса. – 2016. – №4(17). – С.187-191.
16. Налоги и налогообложение. Учебник / Под ред. И.А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ, 2015. – 559 с.
17. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ, 2016. – 375 с.
18. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для СПО / под ред. Д. Г. Черника, Ю. Д. Шмелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 495 с.

19. Никонов А.А. Актуальные проблемы налогового права // Прямые инвестиции. – 2012. – №4. – С. 44-47.
20. Лаврухина Н.В. Критерии выбора оптимальной системы налогообложения предприятия // Теория и практика общественного развития. – 2013. – № 12. – С. 119.
21. Лапин Ю.В. К вопросу о понимании сущности государственной налоговой политики // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2012. – С.159-161.
22. Ларо М. Иски о взыскании убытков, возмещение судебных издержек: опыт США // Налоговед. – 2011. – № 1 (85). – С. 74-83.
23. Миронов А.А. Сущность и содержание налоговой политики в современных условиях // Научно-инф. журнал «Экономические науки». – 2013. – 6 (67). – С. 59-62.
24. «Объединенные Пензенские водочные заводы» // Официальный сайт. [Электронный ресурс] URL: <http://www.vodkapremium.com/companies/obedinennyepenzenskievodochnyezavody.html/> (дата обращения 22.10.2017).
25. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. [Электронный ресурс] URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/ (дата обращения 22.10.2017).
26. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для прикладного бакалавриата / В. Г. Пансков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2016. – 382 с.
27. Рыманов А.Ю. Налоги и налогообложение. Учеб. пособие / / А.Ю. Рыманов. – 2-е изд. – М.: Инфра-М, 2012. – 331 с.
28. Сводные отчеты в целом по Российской Федерации и в разрезе субъектов РФ // Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс] URL : <https://www.nalog.ru/> (дата обращения 22.10.2017).
29. Тарасова В. Ф., Владыка М. В., Сапрыкина Л. Н. Налоги и налогообложение. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2012. – 155 с.

30. Татаренко А. М., Басова Н. В. Совершенствование налогового администрирования как метод государственного контроля // Молодой ученый. — 2017. — №7. — С. 286-288.

31. Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Пензенской области // Официальный сайт URL : http://pnz.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/pnz/ru/statistics/ (дата обращения 24.10.2017).

32. Федорова И.А. Гражданско-правовая ответственность налоговых органов по законодательству Российской Федерации: монография / И.А. Федорова; М-во образования и науки Российской Федерации, Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики (МЭСИ). – М. : [б. и.], 2013. – 199 с.

33. Филатова Е.А. Теоретическая классификация моделей налоговой политики // Инновационное развитие экономики. 2015. – № 2 (26). – С. 82-85.

34. Филиппова Н.А. Зарубежный опыт налогового стимулирования малого инновационного бизнеса и возможности его использования в России / Н.А. Филиппова, О.Ю. Создаева // Нац. интересы: приоритеты и безопасность. – 2014. – № 35. – С.51-58.

35. Шевченко И.В., Алеников А.С. Концептуальные основы налоговой политики как комплексной экономической категории // Финансы и кредит. 2012. – № 30 (510). – С. 32-37.

36. Шелепов В. Г. Совершенствование налогового администрирования // Налоги и сборы. – 2015. – № 1. – С. 21-25.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение А

Схема проведения выездной налоговой проверки*



* Составлено автором в соответствии с НК РФ (глава 14)