

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет

Кафедра

«Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

Экономики и управления

Направление подготовки

38.04.01 «Экономика»

Магистерская программа

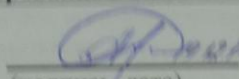
«Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему:

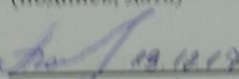
Налоговое администрирование в России: организация и развитие

Студент группы 153ЭЭмЗ


(подпись, дата)

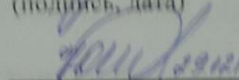
Андреева Елена Сергеевна
(ФИО полностью)

Научный руководитель


(подпись, дата)

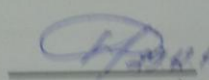
Голдина А.А.
(фамилия, инициалы)

Нормоконтролер


(подпись, дата)

Малахова Ю.В.
(фамилия, инициалы)

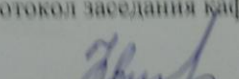
Рецензент Начальник окп №1 ИФНС России по
Первомайскому району г. Пензы
(должность, место работы)


(подпись, дата)

Варфоломеева И.И.
(фамилия,
инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 20.12.2017 № 2)

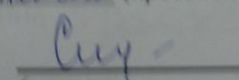
Заведующий кафедрой


(подпись)

Савридова Н.В.
(фамилия, инициалы)

Работа защищена с оценкой отлично (протокол ГЭК от 13.01.2018 № 4)

Секретарь ГЭК


(подпись)

Сазонова И.В.
(фамилия, инициалы)

Пенза 2017

ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Факультет экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

ОТЗЫВ НАУЧНОГО РУКОВОДИТЕЛЯ

Голдиной Анны Александровны

фамилия, имя, отчество

к.э.н., доцент

должность, ученое звание, ученая степень

на магистерскую диссертацию магистранта:

Андреев Елены Сергеевны

фамилия, имя, отчество студента, номер группы

обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»

направление подготовки

магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

магистерская программа

выполненную на тему:

Налоговое администрирование в России:

организация и развитие

1. Актуальность темы исследования. Современная экономическая ситуация в России обязывает налоговую систему решать проблемы своевременного пополнения бюджетов всех уровней, их сбалансированности по доходам и расходам, а также сокращения дефицита и внешнего долга с одновременным обеспечением финансирования федеральных и региональных потребностей. Достижение увеличения сумм налоговых поступлений с повышением уровня собираемости налоговых платежей – приоритетная задача налоговых органов РФ. В связи с этим особую актуальность приобретают обоснование, разработка и реализация механизмов совершенствования мер налогового администрирования.

2. Широта охвата научной, методической и практической литературы, а также достаточность нормативно-правовой базы ВКР. При выполнении исследования использовалась нормативно-правовая база, специальная научная, учебная и методическая литература. Следует отметить, что подбор документов для написания диссертации, а также учебной и научной литературы выполнялся самостоятельно автором работы. Незначительная помощь была оказана в разработке плана ВКР, формулировке целей и задач исследования.

3. Оценка содержания ВКР с точки зрения его соответствия исходному заданию, логичности изложения материала, достаточности иллюстративного и статистического материала, аккуратности оформления и т.п. Содержание работы полностью соответствует исходному заданию. В работе исследованы и обобщены теоретические основы налогового

администрирования, раскрыта сущность налогового администрирования и его функции, изучены современные принципы и тенденции развития налогового администрирования в РФ, определены основные пути повышения эффективности работы налоговых органов. Особое внимание в работе уделено оценке эффективности работы налоговых органов, проведенной на основе анализа результатов контрольных мероприятий.

4. Степень использования в работе информационных технологий (использование стандартных и специальных программ и средств автоматического анализа данных; ресурсов Интернет и консультационно-правовых систем; электронных средств представления данных и т.п.). Иллюстративный и статистический материал представлен в объеме, достаточном для раскрытия темы. Оформление дипломной работы выполнено с применением операционной системы Windows XP, текстового редактора Microsoft Word, электронных таблиц Microsoft Excel, нормативно-правовых систем «Гарант», «Консультант Плюс».

5. Обоснованность предложений и рекомендаций, сделанных в диссертации. Выводы и рекомендации, сделанные в работе, носят практический характер и могут быть использованы в деятельности налоговых органов.

6. Наличие заявки организации. Отсутствует.

7. Рекомендации по внедрению ВКР. Материалы магистерской диссертации могут быть использованы в практической деятельности.

8. Выполнение графика ВКР, соблюдение сроков предоставления разделов. Магистерское исследование проводилось в соответствии с графиком, согласованным с научным руководителем.

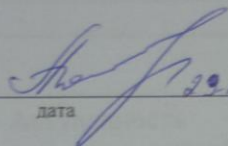
9. Заключение научного руководителя с оценкой личностных качеств выпускника, выявленных в ходе его работы. Характер магистерской диссертации позволяет судить об умении автора отстаивать собственную точку зрения, делать аргументированные и обоснованные предложения. Необходимо отметить способность студента организовать работу в соответствии с планом и поставленной целью работы. Автор работы проявил добросовестное и прилежное отношение к ее выполнению. Стиль, качество исполнения работы отвечают предъявляемым требованиям. К недостаткам работы следует отнести тот факт, что автор уделил недостаточно внимания возможностям использования международного опыта налогового администрирования применительно к российской практике.

10. Особое мнение научного руководителя. По результатам выполнения ВКР можно сделать вывод, что автор работы умеет работать с

литературой, обобщать результаты, формулировать предложения и подготовлен к самостоятельной профессиональной деятельности.

Магистерская диссертация Андреевко Е.С. является самостоятельным, целостным законченным исследованием одной из актуальных проблем современной экономической жизни.

11. Рекомендации к защите. Работа может быть допущена к защите в ГЭК и заслуживает оценки «хорошо».


дата 29.12.17

Голдина А.А.
ФИО научного руководителя, подпись

РЕЦЕНЗИЯ

на магистерскую диссертацию:

Андреев Елены Сергеевны, 1533Эм3

фамилия, имя, отчество студента, номер группы

обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»

направление подготовки

магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

магистерская программа

выполненную на тему:

Налоговое администрирование в России:

организация и развитие

1. Актуальность темы. Налоговое администрирование является обязательным атрибутом управления государственными финансами, который предопределен объективностью осуществления налоговых отношений в качестве основного источника доходов государства. Для максимальной реализации налогового потенциала страны налоговые органы должны не только строго контролировать исполнение налогового законодательства, но и эффективно выполнять функции администрирования, к которым относится и внутренняя организация налоговых органов, необходимая для выполнения возложенной на них ответственности. Вопросы организации и развития налогового администрирования нередко являются предметом научных исследований и лежат в сфере интересов как юристов, так и экономистов. Тем не менее с учетом динамичности налогового законодательства возникают все новые темы для исследований. Представленная работа направлена на выявление проблем, имеющих в современной теории налогового администрирования, которые оказывают значительное влияние на проведение как самих операций, так и контрольных мероприятий, направленных на профилактику, предупреждение, выявление и пресечение противоправных действий в области налогового контроля и, соответственно, создающие проблемы в плане обеспечения полного и своевременного сбора налогов и пошлин в соответствии с законодательством страны.

2. Соответствие содержания диссертации выбранной теме. Анализ рецензируемой ВКР показал, что содержание диссертации последовательно и достаточно полно раскрывает заявленную тему, цель исследования и задачи, сформулированные во введении, достигнуты.

3. Обоснованность предложений и рекомендаций, сделанных в диссертации. Автор продемонстрировала достаточно высокий уровень теоретических знаний, и обосновала практическую значимость полученных результатов. Изложенный материал отличается целостностью, структурной логичностью и завершенностью.

4. Практическая значимость предложений и рекомендаций, сделанных в магистерской диссертации. В работе проведен детальный анализ особенностей организации и места налогового администрирования в системе налоговых отношений, подробно описаны основные функции и принципы налогового администрирования, изучены механизмы налогового контроля как элемента системы налогового администрирования, дана оценка результатам работы налоговых органов на материалах ИФНС по Первомайскому району г. Пензы. Практические рекомендации, направленные на оптимизацию системы налогового контроля в РФ, являются глубокими и аргументированными.

5. Внедрение предложений и рекомендаций, сделанных в диссертации, в деятельность организаций. Предложенные автором магистерской диссертации рекомендации носят практический характер и приняты к сведению.

6. Достоинства и недостатки работы. Особо следует отметить проведенный в диссертации анализ нормативной базы, практики применения норм налогового законодательства с учетом последних изменений и непосредственно процедур осуществления налогового контроля в РФ. Наряду с положительными сторонами работа не лишена отдельных недостатков, а именно:

1) отсутствие анализа результативности процедур налогового контроля на общероссийском уровне;

2) недостаточно внимания уделено рассмотрению вспомогательных функций налогового администрирования, не затронуты такие функции как правовая, кадровая, организационно-административная и функция внутреннего информационного обеспечения.

Однако указанные недостатки не снижают значимости проведенного исследования.

7. Заключение рецензента по магистерской диссертации. В целом структура и содержание магистерской диссертации, порядок и форма изложения материала, оформление соответствует заданию по данному исследованию и требованиям, предъявляемым к такого рода работам в соответствии с требованиями ФГОС.

8. Рекомендации к защите. В целом считаю, что магистерская диссертация Андреевко Елены Сергеевны на тему «Налоговое администрирование в России: организация и развитие» соответствует требованиям, предъявляемым к работам такого типа, и может быть допущена к защите в ГЭК. Работа заслуживает оценки 5 (отлично)

Рецензент Варфоломеева И.И.

инициалы, фамилия

(подпись, заверенная печатью организации)

начальник окп №1 ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы

место работы, должность, ученая степень, ученое звание (если имеются)

Содержание

Введение.....	3
Глава 1. Теоретический анализ налогового администрирования в системе налоговых отношений.....	12
1.1 Сущность налогового администрирования и его функции	12
1.2 Современные принципы налогового администрирования	19
1.3 Нормативно-правовые основы налогового администрирования	29
Глава 2. Оценка системы налогового администрирования	36
2.1 Налоговый контроль - элемент системы налогового администрирования...	36
2.2 Эффективность системы налогового контроля.....	42
2.3 Анализ взаимодействия налоговых органов с другими ведомствами и налогоплательщиками	47
Глава 3. Направления развития системы налогового администрирования	53
3.1 Совершенствование информационной системы ФНС России	53
3.2 Основные направления повышения эффективности налогового администрирования.....	56
Заключение	67
Список использованных источников	72

Введение

Актуальность темы исследования. Российская налоговая политика формируется согласно возникающей необходимости стимулирования положительных тенденций в структурных изменениях в экономике с целью достижения снижения уровня совокупной налоговой нагрузки, а также совершенствования механизмов налогового администрирования.

В последнее десятилетие мероприятия, проводимые государством, направленные на снижение налогового бремени посредством снижения налоговых ставок, отмены каких-либо налогов в совокупности с отменой неоправданных ограничений способствует созданию оптимальных условий для ведения бизнеса и уплаты налоговых обязательств. Качественное налоговое администрирование – одно из обязательных условий эффективного функционирования экономики государства в целом, так и налоговой системы, в частности.

Положительная динамика развития налоговой политики и ее структурных элементов (снижение налоговой нагрузки, улучшение налогового администрирования), тесно взаимодействует с налоговым контролем. Его основная цель – обеспечить своевременное и в полном объеме поступления налогов и обязательных платежей в бюджет с одновременным достижением высокого уровня налоговой дисциплины и грамотности плательщиков. Одна из высокоэффективных форм налогового контроля – налоговые проверки, при проведении которых должны соблюдаться требования обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщиков с повышением их защищенности от неправомерных требований фискальных органов и формирования для них максимально комфортных условий при исполнении налоговой дисциплины.

Краткий обзор литературы. Данная проблема исследуется как на законодательном уровне, так и в работах таких авторов, как Дадашева А.З., Красницкого В.А., Лобанова А.В. и Перонко И.А. Однако, учитывая

необходимость совершенствования системы налогового администрирования в России, отдельные экономисты указывают на необходимость более детального изучения и развития данного вопроса

Цель работы – анализ и оценка действующей системы налогового администрирования для определения направлений по его совершенствованию.

Для достижения поставленной цели исследования необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть теоретические аспекты организации и функционирования налогового администрирования в системе налоговых отношений;
- изучить нормативно-правовую и законодательную базу налогового администрирования;
- раскрыть роль налогового администрирования в рамках исполнения плательщиками налоговой дисциплины;
- дать оценку современной системе налогового администрирования;
- разработать направления развития налогового администрирования.

Объектом исследования является организация и развитие налогового администрирования в Российской Федерации.

Предметом исследования является налоговое администрирование РФ.

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

- внесены предложения по созданию мультисервиса «Налоговая история контрагента», содержащего, кроме сведений из раздела «Проверь себя и контрагента», информацию о задолженности и налоговых правонарушениях;
- предложено в дополнение к Федеральной информационной адресной системе передать записи актов гражданского состояния из Единого государственного реестра для более полной информации о месте нахождения налогоплательщика.

Теоретической основой исследования послужили научные труды российских и зарубежных ученых в сфере государственного управления налогообложения, налогового контроля и администрирования.

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

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 основ налогового администрирования в системе налоговых отношений. Во второй главе проведена оценка современного состояния изучаемого вопроса. В третьей главе обозначены основные направления развития системы налогового администрирования. В заключении сформулированы основные выводы.

Список научных работ, опубликованных автором по теме диссертации.

Основные теоретические положения, методические подходы, практические предложения и результаты работы апробированы на VII Всероссийской научно-практической заочной конференции с международным участием, VII Международной научно-практической конференции и в сборнике «Известия высших учебных заведений». По теме исследования опубликовано 3 печатные работы общим объемом 1,4 п.л.:

1) Голдина А.А., Андреев Е.С. Налоговое администрирование в России: организация и развитие // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики: сборник научных статей VII Всероссийской научно-практической заочной конференции с международным участием / под общей редакцией Н.В. Свиридовой, Е.А. Бадеевой, Ю.В. Малаховой, А.А. Акимов, 2016. – С. 17-22.

2) Голдина А.А., Андреев Е.С. Развитие эффективного налогового администрирования в России // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Экономические науки, 2017. – № 1 (5). – С. 43-51.

3) Голдина А.А., Андреев Е.С. Налоговое администрирование в России: организация и развитие // Региональные особенности рыночных социально-экономических систем (структур) и их правовое обеспечение: сборник материалов VII Международной научно-практической конференции / Под редакцией О.С. Кошевого, 2016. – С. 162-166.

Глава 1. Теоретический анализ налогового администрирования в системе налоговых отношений

1.1 Сущность налогового администрирования и его функции

Современная экономическая ситуация в России обязывает налоговую систему решать проблемы своевременного пополнения бюджетов всех уровней, их сбалансированности по доходам и расходам, а также сокращения дефицита и внешнего долга с одновременным обеспечением финансирования федеральных и региональных потребностей. Достижение увеличения сумм налоговых поступлений с повышением уровня собираемости налоговых платежей – приоритетная задача налоговых органов РФ.

Также необходимость повышения эффективности производства на всех стадиях, устранение различных диспропорций, которые возникают при структурной перестройке некоторых промышленных отраслей, решение задачи повышения реального жизненного уровня населения, требуют обязательного снижения налоговой нагрузки. Для этого необходимо создать благоприятные условия для увеличения суммы оборотных средств предприятий со стимулированием их инвестиционной деятельности.

С позиции государственного управления определенный интерес представляет потенциал налоговой системы. В данном случае речь идет о ее возможностях и способностях, которые становятся актуальными при рациональном использовании ресурсов в целях эффективного развития системы.

В соответствии с действующим налоговым законодательством, регламентирующим организацию работы налоговой системы, ее основной задачей служит контроль [31]:

- исполнения налогового законодательства;
- правильности исчисления налогов;

- полноты исчисления налогов;
- своевременности уплаты налогов и прочих неналоговых платежей.

С помощью налогового администрирования осуществляется реализация государственной налоговой политики.

Эффективность функционирования любой налоговой системы зависит от качества управления ею. Деятельность государства в части управления налоговой системой определена задачами и характером налоговой политики определенного этапа развития. В современной литературе нельзя встретить четкое определение понятия «управление налоговой системой». По мнению некоторых исследователей, оно заменяется на понятие «налоговое администрирование» [60].

Налоговое администрирование является важнейшей сферой научно-практических исследований и методических действий, которые служат частью общей теории и практики управления. Оно основано на фундаментальных познаниях экономических, политических и юридических наук, которые обогащены современной российской и мировой практикой.

Понятие налогового администрирования нашло отражение в работах различных ученых-экономистов, среди которых необходимо выделить следующих: А.З. Дадашев, В.А. Красницкий, А.В. Лобанов и И.А. Перонко.

Можно с уверенностью говорить о том, что не все определения такого понятия можно считать корректными. Так, А.З. Дадашев и А.В. Лобанов считают, что налоговое администрирование как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений включает совокупность форм и методов, с их использованием будет достигаться обеспечение необходимых налоговых поступлений в бюджеты различных уровней [22].

Среди основных методов налогового администрирования этими учеными выделены: налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Каждый из этих методов характеризуется индивидуальными формами реализации, которые должны обеспечить решения конкретных задач.

Таким образом, целью налогового администрирования можно считать обеспечение необходимых плановых налоговых поступлений в бюджеты в совокупности с оптимальным сочетанием методов налогового регулирования и контроля.

Согласно мнению И.А. Пероненко и В.А. Красницкого термин «налоговое администрирование» раскрывается как [48]:

- система органов управления, в число которых входят административные и законодательные органы, в их круг обязанностей входит обеспечение прохождения налоговой концепции на новый плановый период – обсуждение с последующим принятием в законодательном порядке;

- совокупность норм и правил, с помощью которых регулируются налоговые действия, определяются меры ответственности при возникновении нарушений действующего налогового законодательства.

М.В. Карасевой в своих исследованиях предложено трактование налогового администрирования, как в широком, так и узком значениях. В широком смысле это понятие охватывает управленческую деятельность налоговой службы и финансовых органов в сфере налогообложения. Деятельность названных государственных органов правоприменительная и организационная [38, с. 36].

Таким образом, обобщая определения термина «налоговое администрирование» в рамках данного исследования целесообразно дать следующее определение – это организационная, управленческая деятельность уполномоченных государственных органов, которая регламентируется законами и прочими правовыми актами и направлена на обеспечение возникновения, изменения с последующим прекращением налоговой обязанности по уплате налогов в бюджетную систему РФ.

Движение современных финансовых потоков сосредоточено в центральных регионах. Это связано с корпоративными интересами крупнейших плательщиков, благодаря которым осуществляется концентрация денежных средств в финансовых центрах РФ при наличии недостаточного

экономического развития банковского сектора в регионах. Поэтому одна из задач налогового администрирования – выравнивание налоговой нагрузки в разрезе субъектов РФ.

Оценка налоговой нагрузки экономики субъектов РФ проводится с помощью такого показателя, как ВРП. Налоговая нагрузка по отчислениям в бюджет отличается в разрезе субъектов РФ и находится в диапазоне 4 – 23 % по отношению к ВРП. Свыше 60% поступлений в бюджет приходится на 8 регионов и порядка 40% - на остальные субъекты РФ [59, с. 67].

В качестве следующей задачи налогового администрирования в рамках данного исследования необходимо выделить – достижение минимизации издержек, связанных с администрированием. Решение указанной задачи напрямую связано с пересмотром организационной структуры налоговой службы.

Так, результаты предварительного анализа выявили такие негативные факторы существующей системы налогового администрирования [28, с. 35]:

- несовершенство структуры налоговых органов, что не позволяет в полной мере использовать все инструменты фискального воздействия;
- недостаточно внимания уделяется информированию налогоплательщиков обо всех изменениях в действующем законодательстве;
- несовершенство процедуры отбора плательщиков в план-график выездных налоговых проверок.

Реформирование налогового администрирования не приведет к положительным результатам при отсутствии достижения 100% уровня собираемости налогов.

Поступление налоговых платежей в бюджет в неполном объеме сигнализирует о следующих фактах:

- действующие налоговые нормы не отвечают потребностям воспроизводства, их необходимо подвергнуть ревизии;
- налоговые администрации утратили способность мониторить налоговые поступления для предотвращения ухода от уплаты налогов;

- усилились интеграционные процессы, результатом которых служит необходимость использования налоговыми органами особенностей зарубежного налогового законодательства, а также международных правил заключения договоров во избежание двойного налогообложения.

Таковыми сигналами обусловлена необходимость пересмотра методов налогового управления. В данном случае речь идет об изменении структур и функций налоговых инспекций, налоговой политики и методических основ налогового администрирования, что служит причиной принятия определенных мер, вплоть до проведения налоговой реформы.

Таким образом, следующей задачей налогового администрирования является достижение оптимального соотношения распределительной и фискальной функций налогов.

Сложность в совокупности с жесткой централизацией налогового администрирования оказывает различное влияние на налогоплательщиков, стимулирует их экономическое развитие с помощью комплекса определенных методов.

Роль налогового администрирования в управлении налоговыми отношениями – реализация налоговой политики проводимой государством.

Таким образом, систему налогового администрирования целесообразно рассматривать как комплекс научно обоснованных государственных мер по эффективной реализации стратегических направлений развития регулирующего и фискального потенциала налоговых отношений (рисунок 1.1).



Рисунок 1.1 – Модель реализации налогового администрирования [12]

Система налогового администрирования считается высокоэффективной только, если поступления налогов и сборов в бюджет осуществляются на постоянной основе, в полном объеме и в сроки, которые предусмотрены действующим российским законодательством.

В зарубежной практике организации налогового администрирования немаловажное внимание уделено мероприятиям, касающимся добровольного исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей. В данном случае речь идет об информировании налогоплательщиков посредством средств массовой информации, использовании Call-центров с целью осуществления просвещения и консультирования плательщиков, распространения различных буклетов налоговых отчетов и деклараций на бесплатной основе. В отличие от РФ, налоговые органы некоторых стран наделены широким кругом полномочий, влияющих на повышение эффективности налогового контроля. Так, к примеру, во Франции, Швеции и Германии, в ходе налоговых проверок, фискальная служба имеет право на получение доступа к электронным базам данных бухгалтерского и налогового учета проверяемых субъектов хозяйствования.

В некоторых странах используется практика наделения налоговых органов при проведении проверок доступом к базам данных национальных банков и других ведомств и организаций с целью получения информации, необходимой для налогового контроля. Так, в Норвегии разрешается налоговой службе проводить осмотр территорий, помещений, документов и предметов плательщика с обязательным проведением инвентаризации независимо от того, проводится выездная налоговая проверка или нет [64].

В ходе проведенного исследования установлено, что международный опыт оказывает положительное влияние на российскую правовую систему в сфере налогообложения. Что касается повышения результативности налогового контроля, то оно может быть достигнуто с помощью совершенствования действующего налогового законодательства, а также путем заимствования зарубежных технологий. Так, зарубежная практика налогового контроля

предполагает различные способы его осуществления. При этом использование зарубежных технологий в совокупности с нормами действующего законодательства должно происходить с учетом уже используемых методов налогового контроля и менталитета граждан. В итоге, должна достигаться положительная тенденция, как в системе налоговых органов, так и в отношении граждан и субъектов хозяйствования к уплате налогов и сборов.

В первую очередь, в ходе контроля уплаты налогов в зарубежных странах особое внимание уделяется формированию сознания гражданского долга гражданами с соответствии с созданными условиями, при которых физические лица понимают, что неуплата налоговых обязательств может негативно повлиять на экономическое состояние любого государства.

В соответствии с информацией Службы внутренних доходов США, систематическое проведение налоговых проверок может привести к добросовестному отношению плательщика к исполнению собственных обязанностей. В результате осуществления таких мероприятий около 83% суммы налогов в США уплачивается на добровольной основе [79]. Указанные результаты были достигнуты только посредством совершенствования налоговой системы на протяжении последнего полтора десятка лет. Действующая концепция по повышению качества налогового администрирования на первое место ставит уважительное и вежливое отношение к плательщикам, а на второе – повышение уровня обслуживания граждан при контакте с представителями налоговой службы, и на третье – повышение эффективности результативности деятельности, которое выражается в снижении затрат и повышении налоговых сборов при минимальных вложениях со стороны государства.

Так, в Швеции стабильность в уплате налогов и сборов достигается путем [78]:

- профессионального и точного реагирования фискальных органов на правонарушения, а также проведения профилактических мер, заключающихся в информировании плательщиков о возможных последствиях;

– обеспечения доверия плательщиков, которые уверены в эффективности налоговой системы и исполнении фискальными органами своих задач в соответствии с действующим законодательством;

– введения доступных для понимания правил налогообложения.

В Великобритании, помимо принципов справедливости, содействия и ясности, особое внимание должно уделяться качеству обслуживания субъектов хозяйствования.

Таким образом, необходимо отметить, что в некоторых государствах усиление налогового контроля происходит путем совершенствованию взаимоотношений плательщиков и налоговой службы. Некоторые страны с развитым налоговым администрированием строят налоговые правоотношения на основе профессионализма государственных служащих и доверии плательщиков, что позитивно влияет на повышение их законопослушности, добровольную уплату ими налогов и налоговые поступления в целом.

Современное техническое оснащение позволяет экономить время сотрудников налоговой службы, что существенно повышает результативность налогового администрирования.

В странах с развитым налоговым администрированием автоматизация налоговых процессов и совершенствование управления ими является одним из приоритетных направлений в национальной политике.

1.2 Современные принципы налогового администрирования

Налоговое администрирование является динамически развивающейся системой регулирования налоговых отношений, координирующей деятельность налоговых органов РФ в условиях рыночной экономики.

Федеральная налоговая служба РФ – единая система органов, которыми осуществляется контроль соблюдения налогового законодательства. Данный государственный орган выполняет функции в отношении местных,

региональных и федеральных налогов, что исходит из принципа единства налоговой политики.

При осуществлении налогового администрирования задействована система специализированных органов. Так, в данный процесс вовлечены соответствующие органы законодательной и исполнительной власти, Конституционный суд РФ, институты и вузы (научные коллективы), а также общественные организации (одним из представителей таких организаций является Российский союз налогоплательщиков). Перечисленными органами регулируются налоговые взаимоотношения между государством и плательщиками, правоохранными органами, адвокатскими, аудиторскими и консультационно-юридическими службами. Осуществление ими деятельности – часть процесса управления налоговыми отношениями.

Налоговое администрирование, в основу которого заложены положения налогового права, с теоретической и практической точки зрения может быть обозначено как стержень налогового механизма. Такие его инструменты, как планирование, учет, регулирование и контроль, эффективно могут быть использованы профессионалами в органах управления, власти и научно-исследовательских структурах. С использованием налогового права организуется оптимальная система налогового администрирования, распространяемая на налоговый механизм [12].

Понятие «налоговый механизм» – в первую очередь, трактуется с позиции методологии и, во вторую очередь, – с позиции методического порядка. Его сущность должна быть рассмотрена, как с широкой (общетеоретической), так и узкой (практической) позиций.

Налоговый механизм относится к области налоговой теории, которая обозначает данное понятие с позиции организационно-экономической категории. Он должен быть признан в качестве объективно необходимого процесса управления профессиональными отношениями, которые имеют место в процессе обобщения определенной части национального дохода, изготовленного в процессе производства. Такой управленческий процесс в

экономической литературе разграничен на три налоговые подсистемы: планирование, регулирование и контроль [33].

Рассматривая налоговый механизм в другом аспекте, необходимо отметить, что под этим понятием подразумевают налоговое производство. Так, налоговый механизм выступает в качестве экономического инструмента субъективного регламентирования системы налоговых отношений.

Рассматривая налоговый механизм как свод практических налоговых действий, можно увидеть, что это совокупность правил применения действующего налогового законодательства.

С позиции субъектов налогового контроля у государства возникают налоговые отношения с субъектами налогообложения, на которых возложена юридическая обязанность уплаты налогов и сборов, исходя из суммы прибыли и собственных средств. Предшествует налоговым отношениям система мер, которые реализуются субъектами налогового контроля в процессе создания соответствующих предпосылок при осуществлении контрольных функций в ходе принятия норм и правил [28].

Современные рыночные отношения придают налоговому администрированию иной экономический смысл, который выходит из статичного состояния с началом реагирования на любые изменения в налоговых правоотношениях. В связи с этим и система налогообложения должна приобретать соответствующие свойства.

С целью поиска оптимальных путей развития и совершенствования налогового администрирования необходимо обозначение принципов построения налоговой системы, которые в совокупности с налоговой политикой можно классифицировать следующим образом [34]:

- организационные, которые отражают административное управление процессом налогообложения (равномерность, всеобщность и гибкость);
- экономические, которые регулируют воздействие налогов на экономику (экономичность, эффективность и равномерная напряженность);

- правовые, отражающие законодательную конкретику налоговых отношений (стабильность, единство и определенность).

Внедрение в налоговых органах современных технологий способствует повышению оперативности обработки налоговой информации. Так, процедура приема и предварительной проверки деклараций упростилась с введением электронной системы обработки данных (далее - ЭОД).

Общая структура данной автоматизированной системы территориальных налоговых органов представлена на рисунке 1.2.

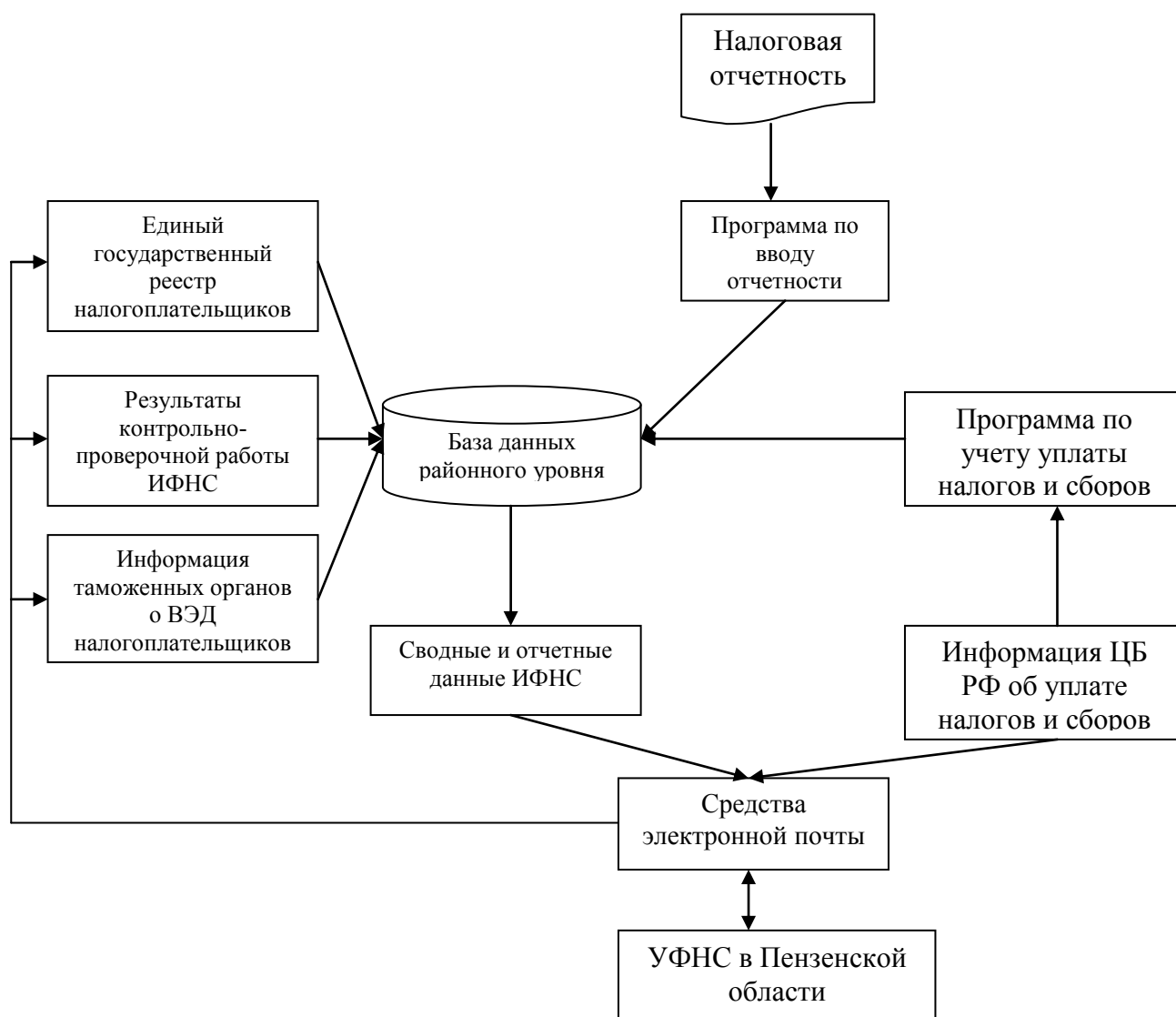


Рисунок 1.2 – Технология обработки налоговой информации в территориальных налоговых органах

Автоматизированная система представлена совокупностью прикладных подсистем, находящихся в тесном взаимодействии и отвечающих за решение групп функциональных задач с использованием оперативных баз и электронного хранилища данных.

Среди прикладных подсистем налогового органа можно условно выделить две основные группы: система оперативной обработки информации и система принятия решений.

Основное назначение первой группы заключается в организации ввода данных в разрезе плательщиков, оперативной обработки и хранения данных. Основные требования к указанным системам: высокая производительность обработки транзакций с гарантированной доставкой информации при удаленном доступе к базам данных по электронной почте (средствами телекоммуникаций).

В последнее время основное направление совершенствования обработки налоговой отчетности направлено на подачу деклараций налогоплательщиками средствами в электронном виде. Полученная таким образом отчетность принимается и обрабатывается сотрудниками налогового органа.

Документация проходит программный контроль на соответствие формату ее представления. Далее обязательно формируется протокол входного контроля и налогоплательщику направляется квитанция о принятии (отказе в принятии) отчетности.

Внедрение ЭОД позволяет ускорить процесс перехода налогоплательщиков на систему представления налоговой отчетности в электронном виде посредством телекоммуникационных каналов связи. Переход на представление отчетности в электронном виде через специализированного оператора связи позволяет налогоплательщикам:

- сэкономить рабочее время, которое расходуется на путь, затрачиваемый по доставке отчетности в бумажном виде;

- уменьшить количество ошибок в ходе подготовки отчетности, в связи с тем, что средствами входного контроля автоматически проводится предварительная проверка правильности составления отчета;

- постоянно иметь новые формы отчетности и не нужно самому отслеживать изменения ее и введения новых форм налоговой отчетности.

Тенденция по сокращению бумажных носителей продолжится, благодаря внедрению разрешительной системы для предоставления данных путем заполнения электронных таблиц на официальном сайте в Интернете, а также использованию электронных носителей и каналов связи.

В настоящее время на всей территории РФ субъекты хозяйствования переходят на бесконтактную сдачу отчетности, не требующую подтверждения на бумажном носителе. Другими словами, заработала система предоставления отчетности по телекоммуникационным каналам связи (далее – ТКС).

При формировании электронной отчетности все меньше и меньше возникают ошибки. Система осуществляет контроль правильности заполнения ее форм с одновременной проверкой актуальности формата заполняемой декларации. Передаваемая отчетность по ТКС характеризуется надежной защитой от внесения в нее каких-либо изменений. Для того, чтобы просмотреть отчетность, у налоговой инспекции есть специальные ключи шифрования для расшифровки сообщений.

С представлением отчетности по ТКС плательщик автоматически наделяется правом направлять запросы на информационное обслуживание налогоплательщиков (далее – ИОН) и получать ответы в электронном виде по таким видам услуг:

- справки о расчетах по налогам и сборам, пеням и штрафам;
- выписка операций с лицевого счета по расчетам с бюджетом;
- список налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, которые были предоставлены в отчетном году;
- акт сверки по расчетам с бюджетом.

На современном этапе налогового администрирования налоговыми органами усилена проверка деклараций с начислением НДС к уплате. Так, уже за 2016 г. 6,2 млн. деклараций по НДС внесены в АСК «НДС-2» в новом расширенном формате. Однако плательщики продолжают противиться проведению современных методов налогового контроля, используя те изменения, которые внесены в части использования налоговых вычетов и порядка сопоставления в АСК «НДС-2» счетов-фактур различных налоговых периодов, отраженных в книге покупок и книге продаж покупателя и поставщика.

С 2015 года в соответствии с положениями НК РФ налоговые вычеты, которые предусмотрены п. 2 ст. 171, покупатель имеет право заявить в любом налоговом периоде на протяжении трех лет после принятия на учет приобретенных на территории РФ товаров, работ и услуг. При этом в АСК «НДС-2» записи по счетам-фактурам, которые выписаны до 01.01.2015, не могут быть сопоставлены.

Это значит, что в первые три года действия обновленной декларации (2015– 2017 гг.) нестыковки и противоречия между налоговыми вычетами у покупателя и налоговой базой у продавца носят объективный характер. Эта проблема относится к методологическим проблемам налоговой службы. Ее решение возможно лишь при проведении мероприятий по налоговому контролю: истребование документов у контрагента, проведение экспертиз, опросов руководителей субъектов хозяйствования, анализ выписки банка в отношении плательщиков, заявивших в декларациях вычеты, которые относятся к периодам до 2015 года.

Программа сопоставляет НДС, начисленный продавцом (по данным его книги продаж), и НДС, принятый к вычету покупателем (по данным его книги покупок). При несовпадении этих данных программа определяет причину такого «расхождения».

Весь процесс проверки осуществляется без участия инспекторов: в адрес покупателя и продавца программа автоматически отправляет требования о

предоставлении пояснений в соответствии со ст. 88 НК РФ. После представления пояснений по телекоммуникационным каналам связи, инспектор подтверждает право на вычеты и на этом камеральная проверка заканчивается. В случае непредставления пояснений, налоговый орган начинает проводить комплекс мероприятий налогового контроля (повторное истребование полного пакета документов по сделке в соответствии со ст. 88 и 93 НК РФ, истребование документов у контрагента, с которым выявлено расхождение в соответствии со ст. 93.1 НК РФ, проведение осмотра юридического адреса налогоплательщика, проведение допроса руководителя, учредителя и (или) бухгалтера организации. Собрав полную доказательственную базу для признания вычетов неправомерными, налоговый орган составляет акт камеральной проверки и, если налогоплательщик не уточнил свои налоговые обязательства – принимает решение о доначислении налога.

Главная цель нововведения – выявление фирм-«однодневок», борьба с серыми схемами, недобросовестными контрагентами. Используя риск-ориентированный подход к анализу контрагентов АСК «НДС 2», на основе 84 закрытых критериев, выявляет налогоплательщиков обладающих признаками «однодневок» и «транзитеров». На сегодняшний день существует всего три уровня налогового риска и, соответственно, три подхода к контрольной работе:

- Высокий – отбор налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок по результатам анализа отчетности и схем ведения бизнеса. Проведение камеральных налоговых проверок.

- Средний – мониторинг и предупреждение совершения налоговых нарушений, разъяснение законодательства, отсутствие штрафов при добровольном уточнении и уплате налогов, проведение контрольных мероприятий.

- Низкий – информирование, консультирование, комфортные условия ведения бизнеса и уплаты налогов.

Однако, на практике, организации имеющие высокий уровень риска возглавляются «номинальными» руководителями, не имеют имущества и

численности и чаще всего не рассматриваются для включения в план выездных налоговых проверок. Напротив, налогоплательщики с низким уровнем риска зачастую являются организаторами схемных операций для приобретения необоснованной налоговой выгоды и конечными выгодоприобретателями. Именно они чаще всего включаются в план выездных проверок.

Результаты не заставили себя ждать: с введением системы АСК «НДС-2» поступления от налога на добавленную стоимость выросли на 12%, при этом число фирм-однодневок сократилось больше чем в два раза – с 1,7 млн. ед. в 2011 г. до 650 тыс. ед. в январе 2017 г. [42].

В целях улучшения администрирования НДС необходимо принять следующие дополнительные механизмы налогового контроля, позволяющие одновременно пресечь случаи злоупотреблений при его уплате: обязательная регистрация налогоплательщиков НДС, которая позволит сократить количество налогоплательщиков, подлежащих контролю со стороны налоговых органов, формирующих основную массу поступлений по налогу, и отсеять от системы взимания и возмещения НДС фирмы-однодневки; совершенствование системы контроля над вывозом товаров с таможенной территории РФ и возмещением НДС, которая будет содержать информацию о фактическом вывозе товаров по всей системе таможенных и налоговых органов; дополнение программного комплекса АСК «НДС-2» возможностью сопоставления счетов-фактур с выпиской банка об операциях по счету организации.

Данная система способствует повышению эффективности камерального контроля и, как следствие, повышению поступлений НДС в бюджет, что существенно повысит качество налоговой политики РФ.

Внедрение автоматизированной информационной системы «Налог-3» предоставило возможность налоговым органам и позволило выйти на высший уровень налогового администрирования.

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.

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 [10].

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].

Таким образом, налоговое администрирование создает благоприятные условия для функционирования налоговой системы государства. Цель налогового администрирования – исполнение налоговой политики государства, проводимая в отношении всех участников правоотношений, регулируемых налоговым законодательством. В рамках налогового администрирования проводится работа по поддержке малого бизнеса с помощью применения налогоплательщиками специальных налоговых режимов. Поэтому в рамках данного исследования будут рассмотрены основные принципы применения упрощенной системы налогообложения.

1.3 Нормативно-правовые основы налогового администрирования

Прошло свыше 20 лет с начала формирования правовых и организационных основ налоговой системы Российской Федерации нового формата. В этот период органы власти всех уровней, суды при активном участии налогоплательщиков проделали огромную работу по вопросу систематизации и кодификации налогового законодательства, а также совершенствования налогообложения.

Макроэкономическая ситуация, сложившаяся под влиянием как экономических, так и политических факторов, повлекла за собой ряд негативных последствий для российской экономики, в частности, недостаток финансовых ресурсов, выразившийся в бюджетном дефиците.

Налоги, являясь инструментом косвенного воздействия государства на экономику, в случае их изменения влекут за собой ряд последствий, в частности, изменение размера, источника либо бюджета поступления соответствующего вида дохода. Реализуя основные направления налоговой политики на 2017 г. и плановый период 2018–2019 гг., был принят федеральный закон от 30 ноября 2016 г. № 401–ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», который предполагает ряд нововведений. Беря во внимание взаимосвязь налогового и бюджетного законодательства, в качестве основных изменений 2017 г. можно выделить перераспределение ставки по налогу на прибыль организаций, в результате которого 3% зачисляется в федеральный бюджет, 17% – в бюджет субъекта РФ [3].

Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ) является основным законом в налоговом праве и представляет собой нормативно-правовой акт, который кодифицирован, разделен на две части. 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 .

Кодексом установлена легальная система налогов и сборов, определены общие принципы налогообложения и взимания сборов в государстве. НК РФ регулируются властные императивные отношения в сфере установления, введения и взимания обязательных платежей, отношений, складывающихся в ходе проведения налогового контроля, отношения по обжалованию действия либо бездействия, актов и решений налоговых органов, отношений в сфере привлечения к ответственности за нарушения норм и правил, предусмотренных НК РФ.

Однако НК РФ не регулирует отношения, которые касаются таможенных сборов и общего страхования. Отношения, которые регламентируются НК РФ, построены на основе подчинения, а метод регулирования – императивный.

Постоянное внесение изменений и дополнений во все правовые нормы НК РФ, особенно его первой части нельзя считать положительным моментом. При этом до настоящего времени налоговое администрирование, как одна из важнейших функций в системе налогообложения в НК РФ не нашла своего нормативного установления и системного правового регулирования.

Налоговое администрирование как особая функция налоговых органов также не нашло отображение в федеральном законе «О налоговых органах», положениях о Федеральной налоговой службе и ее территориальных органах, где урегулированы организационные и функциональные отношения по осуществлению данными органами мероприятий налогового и административного контроля в установленных сферах деятельности [2].

На уровне подзаконных актов правовое регулирование некоторых элементов отношений, которые составляют его предмет, в пределах полномочий осуществляют органы законодательной власти, Правительство и Министерство финансов России, ФНС России и прочие уполномоченные органы исполнительной власти РФ, ее субъектов и муниципальных образований.

Наиболее полными современными нормативно-правовыми актами регулирования отношений в системе процесса налогового и административного являются Административные регламенты исполнения конкретных государственных функций и оказания государственных услуг органами исполнительной власти, которые разрабатываются в соответствии с рекомендациями Правительства РФ.

На сегодня Минфином РФ и ФНС России приняты с последующим введением в действие Административный регламент, где урегулирован порядок исполнения государственных функций и оказания государственных услуг по различным направлениям деятельности, как финансовых, так и налоговых органов.

Однако в отмеченных выше других нормативных актах также не содержится целостного и системного определения налогового администрирования.

Поэтому в рамках данного исследования целесообразно подробнее рассмотреть действующее налоговое законодательство на примере налоговых проверок.

Налоговым проверкам, а также взаимоотношениям, которые могут возникать в ходе их проведения, свойственно регулирование, организуемое с использованием правовых норм. Данные нормы позволяют соблюдать права и законные интересы, как плательщика, так и государственные интересы.

Регламентирование проведения налоговых проверок, порядка и правил их проведения осуществляется Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ). Согласно пп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговым органам дано право проводить контрольно-проверочную работу. Ст. 82, 87 НК РФ установлены основные виды налоговых проверок: камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ) и выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ) [1].

Обновленная концепция налоговой ответственности закреплена в ст. 106–136, а также гл. 15, 16 и 18 НК РФ.

В ходе проведения налоговой проверки устанавливаются налоговые правонарушения, которые определены налоговым законодательством как противоправного и виновного деяния, совершенного, как умышленно, так и по неосторожности. Ст. 106 НК РФ дано определение налогового правонарушения как противоправного деяния (нарушение действующего налогового законодательства) налогоплательщика, налогового агента и его представителей, за которые законом установлена соответствующая ответственность.

НК РФ предусмотрен материальный и формальный составы налогового правонарушения. Так, состав правонарушения в соответствии со ст. 122 НК РФ по результатам занижения налогооблагаемой базы либо неверного исчисления налога по итогам налогового периода считается материальным составом правонарушения. Правонарушение же согласно ст. 116 НК РФ содержит формальный состав, проявляющийся зачастую в таком налоговом правонарушении, как несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых при исчислении и уплате налогов и сборов. В этом случае ответственность должна наступить независимо от возникновения по тому или иному налогу недоплаты либо переплаты.

Ст. 107 НК РФ определена ответственность за совершение налоговых правонарушений, которая возлагается на субъекта хозяйствования в рамках действия гл. 16 НК РФ.

В соответствии с НК РФ под субъектами налоговой ответственности принято считать:

- налогоплательщиков (юридических и физических лиц);
- налоговых агентов (юридических лиц и индивидуальных предпринимателей);
- банковские учреждения и кредитные организации, которые ответственны за перечисление в бюджет налогов.

Виды ответственности за нарушения налогового законодательства представлены на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3 – Виды ответственности за нарушение налогового законодательства [67]

В НК РФ определена схема начала налоговых проверок (ст. 89 НК РФ) с последующим оформлением их результатов (ст. 100 НК РФ).

Приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@ утверждены формы документов, которые используются в ходе проведения налоговых проверок и оформления их результатов, а также требований к составлению актов. Основное требование к письмам и приказам указанных ведомств – отсутствие у них права на внесение с их стороны любых изменений в правила, которые установлены НК РФ (ст. 4 НК РФ).

Немаловажное значение на правоприменение положений о налоговых проверках имеет судебная практика Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ.

Рассмотрение правовых основ проведения налоговых проверок в совокупности с организацией деятельности налоговых органов в ходе проведения мероприятий налогового контроля регламентируется действующим налоговым законодательством. Так, правила и порядок проведения

камеральных налоговых проверок определены НК РФ и Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации». Вопросы, отображающие проведение налоговых проверок, регулируются письмами и приказами Минфина России, ФНС России и МВД России с учетом изменений правил, установленных НК РФ.

Предмет камеральной налоговой проверки – налоговая декларация или расчет налогоплательщика.

Предмет выездной налоговой проверки заключается в проверке достоверности исчисления и своевременности уплаты налогов. В ходе подготовки такой проверки фискальным органом используется любая доступная информация о плательщике, полученная на законных основаниях. К основным источникам информации в ходе проведения выездной налоговой проверки необходимо отнести: первичные документы плательщика, свидетельствующие о достоверности исчисления налоговой базы за проверяемый период, применения налоговых ставок и проведения налоговых отчислений. При осуществлении проверки в соответствии со ст. 90 - 98 НК РФ налоговая служба наделена правом использования материалов, полученных в ходе осуществления всех необходимых мероприятий налогового контроля.

НК РФ содержит определенные ограничения, которые должны быть учтены в ходе проведения выездных налоговых проверок.

В некоторых случаях вышестоящим налоговым органом может быть увеличена продолжительность выездной налоговой проверки до четырех месяцев, а иногда – даже до шести. При наличии у проверяемого субъекта хозяйствования филиалов и представительств, продолжительность их проверок не может превышать одного месяца.

В продолжительность проверяемого периода включена проверка местонахождения плательщика по юридическому адресу, а также налогоплательщика либо налогового агента, расположенного по фактическому местонахождению. Срок проведения проверки исчислен со дня вынесения

решения о назначении проверки до дня формирования справки по результатам ее завершения.

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить, изучение теоретических аспектов налогового администрирования свидетельствует о его непосредственном влиянии и создании благоприятных условий для функционирования налоговой системы государства. Цель. налогового администрирования служит исполнение государственной налоговой политики, проводимой в отношении всех участников правоотношений (от фискальных органов до плательщиков и физических лиц), регулируемых действующим налоговым законодательством.

Глава 2. Оценка результативности системы налогового администрирования

2.1 Налоговый контроль – элемент системы налогового администрирования

Определение термина «налоговый контроль» содержится в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ). Согласно ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю соблюдения налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов соответствующего действующего законодательства [1].

Для понимания природы налогового контроля как правовой категории, необходимо дать оценку научным взглядам на данное юридическое явление. В современной науке отсутствует единое понимание налогового контроля.

Большинством ученых сформулировано понятие исследуемой категории через «деятельность уполномоченных органов», однако используя при этом разный перечень действий. Некоторыми учеными трактуется «налоговый контроль» как деятельность уполномоченных органов по предупреждению, выявлению и пресечению нарушений субъектами хозяйствования законодательства о налогах и сборах.

Проведенный в рамках данного исследования анализ научных подходов к понятию налогового контроля показал, что в широком смысле данная категория включает совокупность действий, направленных на соблюдение налогового законодательства.

Исследуемая категория должна рассматриваться как система, состоящая из элементов (субъектов, предмета, объекта, методов и форм налогового контроля), а именно:

- субъекты налогового контроля – контролирующий уполномоченный налоговый орган с подконтрольными лицами;

- предмет налогового контроля – определенный вид налоговых правоотношений;

- объект налогового контроля – действия (бездействие) плательщиков;

- методы налогового контроля – совокупность приемов и способов, которые применяются субъектами для установления объективных данных по выполнению налоговых обязательств субъектами налоговой проверки;

- формы налогового контроля регламентированы ст. 82 НК РФ и представлены совокупностью способов осуществления с формальным закреплением результатов мероприятий налогового контроля в соответствии с действующим законодательством.

В тематической литературе налоговый контроль характеризуется как «самостоятельная форма управления, система наблюдения и проверки функционирования объекта, подпадающего под управление, государственным органом с целью осуществления оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, установления степени их реализации, а также наличия отклонений от принятых правовых норм и неблагоприятных ситуаций, по которым должно быть своевременно принято правовое решение либо проинформированы компетентные органы» [51, с. 29].

Таким образом, основная цель налогового контроля заключается в воспрепятствовании уклонению от уплаты налогов, обеспечении своевременного поступления налоговых платежей своевременно и в полном объеме в бюджеты различных уровней.

Развитие форм и методов налогового контроля находится в тесной взаимосвязи с функционированием Федеральной налоговой службы. Так, в качестве базиса проведения контрольной работы фискальных органов выступает учет налогоплательщиков, который предусматривает реализацию мероприятий, направленных на обеспечение регистрации и включение их в Единые государственные реестры налогоплательщиков (далее - ЕГРН).

Эффективная организация налогового контроля служит неотъемлемым фактором успешной деятельности государства, что подтверждает важность

налоговых поступлений в ходе формирования бюджетов различных уровней и обеспечивает реализацию внутренней и внешней политики.

Как уже отмечено в предыдущей главе данного исследования, процедура осуществления налогового контроля и полномочия ФНС определены Налоговым кодексом РФ и Положением о Федеральной налоговой службе [13].

Налоговый контроль осуществляется налоговыми органами в нескольких формах (рисунок 2.1).



Рисунок 2.1 – Формы налогового контроля

Каждую форму налогового контроля характеризует ее назначение в системе налогового администрирования.

Так, с помощью учета налогоплательщиков формируется единая база данных об объектах, которые используются при осуществлении налогового контроля.

С введением оперативно-бухгалтерского учета налоговых платежей фискальной службой обеспечивается контроль полноты и своевременности поступлений налоговых обязательств. Оперативно-бухгалтерский учет осуществляется ведением лицевых счетов в разрезе налогоплательщиков и видов налогов, где отражаются суммы начисленных и уплаченных налогов по ним и налоговым органам, а также суммы начислений пеней и штрафных санкций (результаты налогового контроля).

Основные виды налоговых проверок обозначены в ст. 87 НК РФ: камеральные и выездные. Сравнение этих двух видов проверок представлено в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Сопоставление камеральных и выездных проверок¹

Критерии проведения налоговой проверки	Камеральная налоговая проверка	Выездная налоговая проверка
Основание для проведения	Специальное решение не требуется	Решение руководителя налогового органа
Периодичность	Регулярно с периодичностью представления отчетности	Выборочно по мере необходимости
Место проведения	Место нахождения налогового органа	Место нахождения налогоплательщика
Категория проверяемых налогоплательщиков	Все налогоплательщики	Юридические лица индивидуальные предприниматели
Используемые мероприятия	Мероприятия, не связанные с нахождением на территории налогоплательщика	Любые мероприятия, установленные НК РФ

¹ Составлено автором на основании НК РФ (глава 14)

Исходя из информации, представленной на табл. 2.1, в качестве основного отличия выездной налоговой проверки от камеральной приведено место ее проведения, которым является место нахождения налогоплательщика либо место, где он осуществляет хозяйственную деятельность [68, с. 35].

Выездную налоговую проверку можно по праву считать самым эффективным видом налогового контроля. Содержание выездной налоговой проверки приведено на рисунке 2.2., где можно увидеть, что целью ее проведения служит исследование достоверности ведения налоговой дисциплины.

Одним из критериев отбора плательщиков для проведения налоговой проверки являются результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности, которые свидетельствуют о возникновении рисков и предполагаемых налоговых правонарушениях. Проведение налоговой проверки является основной стадией, в ходе которой налоговым органом устанавливаются факты таких правонарушений.



Рисунок 2.2 – Содержание выездной налоговой проверки¹

¹Составлено автором на основании ст. 89 главы 14 НК РФ

Как уже отмечено выше, немаловажная роль в налоговом контроле при осуществлении налогового администрирования отводится использованию современных технологий. Как отмечено в своем докладе руководителем ФНС России М. Мишустиним, что возглавляя международный проект Форума ОЭСР по вопросам налогового администрирования в сфере электронных сервисов и цифровых каналов доставки электронной почты, ФНС России проводится изучение информационных технологий, которые могут оказаться полезными для налоговых органов. Лучшими из мирового опыта компонентами являются мобильные технологии, искусственный интеллект, а также умные порталы и технологии больших данных. Это те структурные элементы, которые могут быть использованы налоговой службой в своей практике в ходе создания глобальной контрольно-аналитической системы [57].

В последнее десятилетие ФНС сделан качественный рывок в развитии собственной технологической инфраструктуры, что позволило обеспечить положительную динамику налоговых поступлений с оптимизацией бизнес-

процессов, а также снижением административного давления на субъектов хозяйствования.

Постоянно налоговой службой обрабатывается большой массив данных. В информационной среде ФНС России берегутся для последующего использования сведения 4,5 млн. юридических лиц и 3,8 млн. индивидуальных предпринимателей, а также 155 млн. человек – граждан. Ежегодно налогоплательщиками направляется порядка 50 млн. налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, а также 62 млн. справок по форме 2-НДФЛ.

Применение технологии Больших данных позволило концептуально изменить подход к проведению контрольных проверок, сведя к минимальному уровню влияние человеческого фактора. Так, автоматизированная система контроля (далее – АСК) НДС-2 позволила строить цепочки формирования добавленной стоимости и в автоматическом режиме проводить выявление и пресечение уклонения от уплаты НДС либо попытки мошеннического возмещения налога. За время функционирования системы число фиктивных предприятий сократилось вдвое, а число случаев незаконного заявления возмещения НДС предприятиями (с высоким риском) – в 15 раз. В результате, поступления НДС опережают экономический рост: в 2016 году такой рост составил 8,5%, за семь месяцев 2017 года – 16%.

Согласно оценке ФНС России, благодаря использованию АСК НДС-2 за 9 месяцев 2017 года дополнительные поступления НДС в бюджет составили 93 млрд. рублей.

Другим немаловажным аспектом работы ФНС России в условиях современного хозяйствования и использования компьютерных технологий является администрирование иностранных поставщиков электронных услуг. Такие компании с 1 января 2017 года уже находятся на учете и уплачивают НДС в российском налоговом органе посредством созданного ФНС специального электронного сервиса. Сегодня в России зарегистрировано уже 125 иностранных организаций, среди которых такие ведущие компании, как Google, Apple, Microsoft, Amazon, eBay, Alibaba, Aliexpress, Uber, Viber,

Facebook, Financial Times и Eurosport. За первое полугодие 2017 года они предоставили декларации по НДС на сумму налоговых обязательств более 4,3 млрд. рублей.

Цифровая экономика в перспективе станет отличным помощником в создании в России системы добровольного соблюдения налогового законодательства. Ее формирование серьезно повысит уровень взаимного доверия между государством и обществом, обеспечит прозрачность экономики для всех субъектов хозяйствования, улучшит качество бюджетного планирования и гарантирует стабильность бюджетных доходов.

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить, что налоговый контроль характеризуется наличием нескольких форм, одной из которых является налоговая проверка, как процессуальное действие налогового органа по контролю правильностью исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов и сборов. Налоговые органы проводят проверки в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и иными законодательными актами. Анализ налогового контроля правильности начисления и уплаты налоговых обязательств будет проведен в следующем разделе данного исследования.

Эффективным инструментом в налоговом контроле в рамках исследования определены компьютерные технологии, результаты от использования которых представлены в данной работе.

2.2 Оценка системы налогового контроля

Как уже упоминалось выше, налоговый контроль является одним из инструментов налогового администрирования и представляет собой комплекс мер, направленных на повышение эффективности налогообложения, что приведет к росту налоговых поступлений в бюджеты различного уровня.

Одним из механизмов реализации данного процесса является внесение изменений в действующее налоговое законодательство. В рамках данного исследования целесообразно рассмотреть такие изменения и как они повлияют

на поступления в бюджет на примере ИФНС по Первомайскому району г. Пензы.

Так, с начала 2017 года претерпевает некоторые изменения налог на прибыль. Федеральным законом от 30.11.2016 № 401-ФЗ временно ограничен перенос убытков прошлых лет, которые возникли с 2007 года [3].

Так, в 2017–2020 гг. налогоплательщики смогут уменьшить налоговую базу текущего периода только на 50%, независимо от наличия большого объема накопленных убытков.

Принимая во внимание информацию по ИФНС, размещенную на сайте налоговой службы, в рамках данного исследования сформирована таблица 2.2.

Таблица 2.2 – Динамика недопоступлений по налогу на прибыль в Пензенской области, млн. руб. [55]

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Темп роста 2015 г. к 2014 г., %	Темп роста 2016 г. к 2015 г., %
Сумма убытка организации, исчисленного при налогообложении	11827,5	11127,3	5158,4	94,1	46,3
Сумма недопоступления налога в связи с уменьшением налоговой базы на сумму убытка	264,1	280,0	1031,7	106,0	368,5
Остаток неперенесенного убытка на конец налогового периода	16765,3	28556,4	25891,9	170,3	90,7

Это означает, что субъекты хозяйствования уже не смогут получить «нулевую» налоговую базу в текущем налоговом периоде за счет убытков прошлых лет, что позволит дополнительно получить в бюджет налога на прибыль от 132,0 млн. руб. (50% от показателя 2014 год) до 516,0 млн. руб. (50% от показателя 2016 год).

Одновременно закон отменяет ограничение срока по переносу убытка, что является положительным изменением, способным благоприятно повлиять на величину признаваемого в балансе отложенного налогового актива.

Немаловажное значение для региональных бюджетов имеет

формирование консолидированной налоговой базы консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН), которая рассчитывается как сумма величин налоговых баз участников КГН. Убытки участников КГН за отчетный (налоговый) период суммируются, и за счет них консолидированная налоговая база КГН за аналогичный период может быть уменьшена на 50%. При этом порядок учета убытков КГН при определении консолидированной налоговой базы должен устанавливаться в учетной политике КГН. Внедрение института КГН привело к значительному уменьшению доходной части региональных бюджетов в связи с перераспределением прибыли налогоплательщиками в пользу регионов, которые предоставляют налоговые льготы. В связи с этим до 1 января 2018 года установлен мораторий на регистрацию договоров о создании КГН и расширении действующих КГН.

С 2017 года изменился существующий порядок распределения налоговых доходов бюджетов от налога на прибыль между федеральным и региональными бюджетами. Так, соответствующее соотношение в 2% и 18% изменено на 3% и 17%. Как это отразится на поступлениях в региональный бюджет, можно просчитать по данным за 2014 – 2016 гг. (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Динамика поступления налога на прибыль по ИФНС по Первомайскому району г. Пензы с учетом нововведений с 2017 года, млн. руб.

Показатель	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонение 2015 г. к 2014 г.		Отклонение 2016 г. к 2015 г.	
				+/-	%	+/-	%
Налог на прибыль организаций (по закону до 01.01.2017г.)	180,7	306,4	294,3	125,7	169,6%	-12,1	96,1%
Налог на прибыль организаций (по закону с 01.01.2017г.)	170,7	289,4	278,0	118,7	169,5%	-11,4	96,1%
Отклонение	-10,0	-17,0	-16,3				

Как видно из данных, приведенных в таблице 2.3, уменьшение на 1% перераспределение налога на прибыль между федеральным и региональным бюджетами привело бы в периоде 2014 – 2016 гг. к недопоступлению в бюджет

Пензенской области только по Первомайскому району г. Пензы на 43,3 млн. рублей.

Для предотвращения роста налоговой нагрузки компаний, которые применяют региональные налоговые льготы по налогу на прибыль, субъектам РФ в 2017–2020 годах предоставляется право снижать региональную часть налога на прибыль на дополнительный процентный пункт, до 12,5%.

Что касается налога на имущество, то Федеральным законом от 03.07.2016 № 360-ФЗ введен запрет на переоценку недвижимости для целей налогообложения до 1 января 2020 года [4].

Переход к расчету налога на имущество физических лиц, исходя из кадастровой стоимости, с 2015 года вызвал большое число вопросов у плательщиков. Во-первых, речь идет о выявлении причин изменения суммы данного налога. Также вопросы касаются применения новой системы налоговых льгот, ставок, вычетов, а также нового порядка направления налоговых уведомлений. Корректность определения кадастровой стоимости не входит в компетенцию рассмотрения вопросов со стороны налоговиков и может быть отнесена к сфере профессиональных оценщиков, которые проводят кадастровую оценку.

Если плательщик считает, что кадастровая стоимость недостоверна, то он имеет право на оспаривания ее – в досудебном порядке на уровне комиссии, закрепленной за органами Росреестра либо в судах. Только после выполнения этой процедуры данная ошибка устраняется.

До этого момента будет применяться кадастровая стоимость объекта недвижимости, действовавшая на 1 января 2014 года. С 2017 года введено условие о том, что данный запрет может быть установлен только решением высшего исполнительного органа власти субъекта РФ, принятым до 20 декабря 2016 года. Так, анализ нормативных документов в рамках данного исследования позволил выявить Приказ Департамента госимущества Пензенской области от 28.11.2016 г. № 432-пр «Об определении перечня объектов недвижимого имущества, указанного в пп.1 и 2 п.1 ст. 378.2

Налогового кодекса РФ, в отношении которых налоговая база определяется как кадастровая стоимость».

Немаловажным изменением в организации налогового администрирования можно считать перевод Федеральным законом от 03.07.2016 № 243-ФЗ с 2017 года вопросов социального страхования в ведение налоговых органов [5].

Одним из эффективных инструментов налогового администрирования является налоговый контроль, который должен быть направлен на упреждение «ухода в тень» налогоплательщиков. Для этого формируется система прозрачности ввоза товаров на территорию РФ при помощи маркировки и через автоматизированную систему НДС.

В розничной торговле часть товарооборота не контролируется. С 2017 года вступил в силу Федеральный закон от 03.07.2016 № 290-ФЗ, касающийся нового порядка применения контрольно-кассовой техники, регулирующий взаимоотношений налоговых органов и плательщиков по вопросу получения в режиме онлайн информации о розничной торговле, что позволит снизить риск занижения выручки от реализации товаров, а, соответственно, увеличит поступления налогов в бюджет.

К 2020 году такой контроль будет внедрен абсолютно для всех видов деятельности. Это позволит существенно сократить число не регулируемых организаций.

Незаменимым помощником в данном процессе стал АСК НДС, который позволяет осуществлять контроль формирования добавленной стоимости по цепочке от производителя до конечного потребителя, что позволяет исключить незаконную налоговую оптимизацию [41, с. 24].

Введенная система маркировки позволяет контролировать оборот товара от этапа производителя (импортера) до конечной реализации. Для этого создан информационный ресурс «Маркировка».

Реализация таких проектов позволяет достичь качественно нового уровня контроля движения денежных средств и создает предпосылки для построения

систем мониторинга и анализа товарных потоков.

Таким образом, современное налоговое администрирование организовано так, чтобы плательщику было выгоднее платить налоги, выстраивая собственный бизнес с целью выстраивания хорошей репутации, которая позволит наладить связи с добросовестными контрагентами, позволит наладить взаимодействие с государством и получать от него контракты на крупные проекты.

Основной ориентир для контрольной работы – не конкретный налогоплательщик, а отрасль в целом. Нецелесообразно вывести из тени отдельно взятого налогоплательщика в условиях жесткой конкуренции — это может привести только к его банкротству и невозможности существовать на рынке.

2.3 Анализ взаимодействия налоговых органов с другими ведомствами и налогоплательщиками

Как было отмечено выше, налоговые проверки считаются важнейшим элементом системы налогового контроля. Посредством их использования осуществляется непосредственный контроль полноты и правильности исчисления налогов и сборов, реализованный сопоставлением предоставляемых налогоплательщиком деклараций и расчетов с фактическими данными о его финансово-хозяйственной деятельности.

Однако нельзя забывать и о других формах налогового контроля. При этом максимальная эффективность налоговых проверок может быть достигнута лишь с помощью взаимодействия с другими ведомствами и налогоплательщиками. Именно такое взаимодействие проявляется в других формах налогового контроля (рисунок 2.3).



Рисунок 2.3 – Взаимосвязь форм налогового контроля

На представленной схеме (рисунок 2.3) показано взаимодействие налоговых органов с банковскими учреждениями, предоставляющими данными о фактических поступлениях платежей в бюджеты. Важное место также отведено плательщиками, так как именно данные их налоговых деклараций являются входной информацией для налогового контроля.

В общем виде вся поступающая информация в рамках данного исследования разбита по категориям:

1. Регистрационные данные субъектов хозяйствования;
2. Информация об имущественном состоянии плательщиков, которая поступает в налоговую службу, как субъектов хозяйствования, таких и других органов и ведомств (регистрационная палата, БТИ и ГБДД).
3. Информация о финансово-хозяйственной деятельности плательщиков, поступающая от, помимо самих плательщиков, так и Федеральной таможенной службы и Министерства внутренних дел;
4. Информация об исполнении расчетно-платежной дисциплины налогоплательщиков, поступающая от банков России согласно действующему законодательству;
5. Результаты аналитической деятельности самого налогового органа.

6. Нормативно-справочная информация, поступающая от органов государственного управления, Росстата. Информация такого характера требуется для проведения оперативного учета всех особенностей налогообложения в ходе аналитической обработки данных за продолжительный период времени.

С использованием указанных сведений становится возможным выявить нарушителей действующего налогового законодательства, используя перекрестный способ обработки информации, которая накапливается в хранилище данных; осуществлять планирование контрольно-проверочной работы налоговой инспекции, проводить анализ и прогнозирование налоговых поступлений, макро- и микроимитационное моделирование, а также выполнять работы по исполнению запросов, которые поступают от подразделений территориальных налоговых инспекций или государственных органов управления.

В общем виде схема взаимодействия ФНС с другими организациями и ведомствами и ведомствами представлена на рисунке 2.4.



Рисунок 2.4 – Схема взаимодействия ФНС с другими ведомствами и налоговыми органами

От качества передаваемой и получаемой информации во многом будет зависеть эффективность налогового контроля и, как следствие, налогового администрирования.

Особо остро на сегодняшний день стал вопрос эффективного взаимодействия таможенной и налоговой служб. Так, 30 ноября 2017 года руководитель Федеральной таможенной службы (далее – ФТС) Владимир Булавин провел выездное заседание коллегии ФТС России, где основной вопрос – совершенствование информационных систем и повышение эффективности взаимодействия ФТС с налоговыми органами.

Так, по результатам последних лет прослеживается положительная динамика по показателям такого взаимодействия (рисунок 2.5).



Рисунок 2.5 – Результаты совместных проверочных мероприятий таможенных и налоговых органов [61]

На указанной Коллегии ФТС России были обсуждены дальнейшие направления модернизации информационных и телекоммуникационных ресурсов, а именно: создание электронных таможен и развитие архитектуры Единой автоматизированной информационной системы таможенных органов (далее – ЕАИС ТО).

ЕАИС ТО – один из компонентов информационно-технической инфраструктуры ФТС, представлен совокупностью информационных, программных, информационно-вычислительных, центральных и региональных баз данных, а также информационно-вычислительных и телекоммуникационных систем и сетей. Данная система предназначена для автоматизации деятельности органов ФТС и информационное взаимодействие с внешними объектами (к примеру, с налоговыми органами).

Оптимизация информационных программных средств и информационных ресурсов ФТС и ФНС позволит эффективный обмен данными, а также обеспечит их хранение, обработку и анализ на региональном и федеральном уровне. Централизация обработки и хранения информации позволяет оптимизировать движение информационных потоков, облегчает актуализацию сведений в базах данных, а также упрочит взаимосвязь информационных ресурсов, что позволит реализовать актуальные задачи, связанные с автоматизацией процессов налогового администрирования и взаимодействия с бизнесом в электронном формате.

На сегодня ФТС России успешно развивает взаимодействие с налоговыми органами при проведении проверок. Так, на протяжении 10 месяцев 2017 года больше, чем в целом в 2016 году: проведено проверочных мероприятий – на 8%, доначислено таможенных платежей – на 30% и взыскано таможенных платежей – на 96%. На примере реализации проекта по маркировке меховых изделий (отмеченного в предыдущем разделе данного исследования) были выработаны подходы к совместному контролю и автоматизации контрольных операций. В аналогичном направлении осуществляется проработка маркировки лекарственных средств и лесоматериалов. Используя информационно-аналитическую систему, можно будет проследить оборот товара до конечного потребителя.

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить, что налоговый контроль как элемент налогового администрирования не должен

рассматривать лишь с позиции налоговой проверки. Это система, включающая такие элементы, как учет плательщиков, оперативно-бухгалтерский учет и т.д. Анализ состояния налогового администрирования в рамках данного исследования проведен на примере ИФНС по Первомайскому району г. Пензы. Результаты контрольно-проверочной работы за период 2014 – 2016 гг. имеют следующую тенденцию: динамика по выездным проверкам снизилась от 50% в 2015 году по сравнению с 2014 годом до 33,3% в 2016 году, при этом положительная динамика доначислений за аналогичные периоды также снизилась от 80,1% в 2015 году до 22,5% в 2016 году. Таким образом, прослеживается ухудшение результатов контрольно-проверочной работы.

По результатам анализа взаимодействия налоговых органов с другими организациями, ведомствами и плательщиками сформирована схема системы таких взаимоотношений. Особое внимание в построение данной схемы уделено характеру информации, получаемой налоговыми органами для выполнения своих функций.

Глава 3. Направления развития системы налогового администрирования

3.1 Совершенствование информационной системы ФНС России

ФНС России на сегодня позиционирует себя как основного разработчика проектов, способствующих совершенствованию механизма налогового администрирования. Так, в конце 2014 года вышел Федеральный закон об адресной системе, который стал основополагающим в нормативно-правовой базе, регламентирующей взаимоотношения налогоплательщиков с ФНС. В ответ на этот шаг Налоговой службой создана Федеральная информационная адресная система (далее – ФИАС). Это инструмент, который создан для осуществления налогового администрирования в части точной идентификации адресного пространства с целью корректной доставки уведомлений по имущественным налогам граждан. Но этот инструмент может быть достаточно эффективно использован и другими органами власти.

Существует и другой проект ФНС – формирование Единого государственного реестра ЗАГС. Однако это приложение разрабатывается отдельно. В рамках данного исследования предложено с целью повышения эффективности использования информации, внесенной в соответствующие базы данных, различными органами и ведомствами, объединить эти два ресурса. В данном случае речь идет о получении информации по запросу о записи акта гражданского состояния и адреса человека.

Однако для получения достоверной и полной базы данных необходимо привлечение еще органов Министерства внутренних дел.

На сегодня на сайте ФНС России широкой популярностью пользуется раздел «Проверь себя и контрагента», который представлен целой группой сервисов, призванных помочь субъектам хозяйствования проявлять определенную осмотрительность при выборе партнеров по бизнесу. Данный сервис позволяет за считанные секунды найти потенциального контрагента в

реестре и просмотреть выписку из ЕГРЮЛ/ЕГРИП. Дополнительные разделы позволяют получить следующую информацию:

- не является ли юридический адрес адресом массовой регистрации;
- не входят ли в состав учредителей дисквалифицированные лица;
- не находится ли субъект хозяйствования в стадии ликвидации.

В 2016 году к сервису «Проверь себя и контрагента» зафиксировано более 508 млн обращений, за десять месяцев 2017 года — свыше 422 млн. В отдельные дни фиксируется свыше 2 млн запросов [55].

Однако данный раздел подлежит модернизации. Так, необходимо создать мультисервис «Налоговая история контрагента», который сможет объединить в себе, помимо сведений из раздела «Проверь себя и контрагента», еще информацию о задолженности, налоговых правонарушениях, уплаченных налогах. Зачастую возникает необходимость в получении информации об участии в консолидированной группе или об использовании специального налогового режима. Сервис в таком виде позволит максимально обезопасить бизнес от сомнительных контрагентов.

Немаловажное значение при развитии контрольных технологий приобретает мониторинг задолженности по налогам и сборам. Так, анализ данных с сайта ФНС России по Пензенской области показал следующие результаты (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Информация о задолженности по налогам и сборам, администрируемых УФНС в Пензенской области за период 2014 – 2016 гг. [55].

Показатели	2014 г.	2015 г.	2016 г.	Отклонение, +/-	
				2015 г. к 2014 г.	2016 г. к 2015 г.
Задолженность, всего	2371,4	2416,5	4205,7	45,1	1789,2
по федеральным налогам	1547,4	1366,5	2894,1	-180,9	1527,6
по региональным налогам	433,6	594,8	742,2	161,2	147,4
по местным налогам	276,3	315,2	397,4	38,9	82,2
по налогам со специальным налоговым режимом	114,1	140	172	25,9	32

Приведенные данные в таблице 3.1 свидетельствуют о росте налоговой задолженности плательщиков перед бюджетами всех уровней за период 2014 – 2016 гг., что служит показателем низкого качества налогового администрирования.

В процессе администрирования налогообложения субъектов хозяйствования, действенным инструментом служит блокирование счетов и выставление инкассовых поручений по взысканию задолженности с плательщиков. Таким образом, при любом поступлении денежных средств на расчетный счет налогоплательщика, они взыскиваются на погашение задолженности по тому налогу, который указан в инкассовом поручении.

Что касается налогообложения физических лиц, то такой метод отсутствует и в данном случае целесообразно разработать механизм и алгоритм контрольных действий налоговых органов, что позволит с использованием системы банковских пластиковых карт взыскивать задолженность с субъектов хозяйствования-должников перед бюджетом. Этот механизм может быть реализован после принятия и законодательного закрепления, который предоставит информацию о таких счетах списания средств со счетов должников - физических лиц, посредством тесного взаимодействия с банковскими учреждениями и формирования совместной базы данных должников.

Взаимодействие налоговых органов с банковским сектором позволит повысить эффективность контрольных мероприятий с одновременным устранением проблем по уплате налогов в отношении должников. Внедрение указанного механизма потребует определенных финансовых и временных затрат, однако они будут оправданы в ближайшем будущем.

3.2 Основные направления повышения эффективности налогового администрирования

В Российской Федерации по причине небезупречности всех положений, которые закреплены в действующем законодательстве по налогам и сборам, а также в связи с разрастанием масштабов уклонения от уплаты налогов и сборов, тема совершенствования системы налогового администрирования требует тщательной работы в данном направлении.

Не только состояние в налоговом администрировании отрицательно сказывается на показателях экономического развития. Немаловажная роль отведена и нелегкому бременю на налогоплательщиков, для снижения которого государству необходимо значительно больше внимания уделять вопросам, напрямую затрагивающих эффективность развития системы налогового администрирования.

Основными направлениями повышения эффективности налогового администрирования являются [49]:

1. Финансовое стимулирование сотрудников Федеральной налоговой службы России. Исходя из того, что на сегодняшний день система оплаты труда в налоговых органах характеризуется множеством недостатков, в рамках данного исследования предлагается авторский подход к определению величины оплаты труда работников территориальных налоговых органов.

Оплата труда сотрудников представлена следующим образом:

- устанавливается постоянная величина (оклад + чин+ выслуга) на уровне средней заработной платы в субъекте РФ с ее ежегодной корректировкой (с учетом инфляции).

- переменная часть зарплаты со стимулирующим его характером в работе сотрудников и зависит от результативности всех этапов налогового администрирования и составляющую до 30% от взысканных сумм штрафных санкций по результатам контрольных мероприятий и эффективности налогового администрирования. Предлагаемая система стимулирования

работников предполагает не только поощрение, но и наказание в виде снятия либо неприменения стимулирующих надбавок в отношении инспекторов, нарушающих нормы законодательства.

2. Предотвращение использования плательщиками многочисленных схем минимизации налогообложения, а также образование обширных объемов теневого сектора экономики.

Результаты экспертных опросов налогоплательщиков и работников контролирующих органов позволили определить основные причины уклонения от уплаты налогов. Так, в ходе опроса мнения налогоплательщиков сложились таким образом [22]:

- если не будешь уклоняться, то прибыльную деятельность осуществлять просто не сможешь (69,9 % опрошенных);
- налогоплательщики не желают отдавать свои деньги без ответной реакции со стороны государства (65,9 %);
- никто не желает ухудшать свое материальное положение (32,9 %);
- наличие законодательных пробелов и организационных нестыковок (32,9%);
- сложность налогового законодательства (23,6%);
- налогоплательщики не желают афишировать своё имущественное положение (16,5%).

Суммируя мнения можно сделать вывод, что важнейшей причиной уклонения от уплаты налогов и сборов служат экономические мотивы (сохранение и упрочение своего материального положения).

Не налажено эффективное сотрудничество с органами внешней среды по обмену информацией;

- слабо развита система предпроверочного анализа первичной информации о налогоплательщике;
- низкий уровень автоматизации процедуры выездного налогового контроля.

Результаты исследования показали, что современные схемы значительно отличаются от тех, которые были созданы налогоплательщиками ранее. Все это связано с преобразованиями в правовом регулировании некоторых вопросов налогообложения. При этом, по данным независимого опроса предпринимателей, практически все налогоплательщики используют схемы оптимизации налоговых платежей, что не выходит за пределы правового поля.

Таким образом, выявление указанных признаков в их системной взаимосвязи показывает применение схемы, основная цель которой – получение необоснованно высокой налоговой выгоды.

Некоторые налоговые схемы основаны на использовании фирм-однодневок в качестве посредников при осуществлении различных хозяйственных операций. Так, при наличии фирм-однодневок формируется достаточно популярная схема обналичивания, а также и другие: схемы с трансфертными ценами и «зарплатные» схемы.

Одна из основных проблем – конфликтность налоговых правоотношений, где один участник налоговых правоотношений (налоговые органы) наделен правом применять от имени государства к другим участникам (плательщикам) меры принуждения. Поэтому возникает необходимость в защите налогоплательщиков от неправомерных действий сотрудников налоговых органов.

Поэтому возникает необходимость в не столько декларировании прав и обязанностей обеих сторон налоговых правоотношений, сколько разработке четких механизмов реализации. В данном случае речь идет об обеспечении указаниями на правовые последствия таких нарушений и их неисполнения.

К примеру, если налоговый орган обязан информировать плательщика о различных изменениях в налоговом законодательстве либо налогах, которые он обязан исчислять и уплачивать, то необходимо указывать последствия, которые могут наступить при неверном подсчете налогоплательщиком налоговых обязательств или несвоевременной уплате тот или иной налог.

Одной из самых сложных и слабо разработанных считается система ответственности плательщика налогов за различные правонарушения. Неопределенность составов преступлений при одновременном отсутствии дифференциации штрафных санкций в зависимости от субъективности правонарушений, а также игнорирование принципа вины в системе налоговой ответственности с отсутствием законодательных процедур их применения – все это требует пересмотра, а возможно и полной замены норм, которые отвечают за регулирование ответственности плательщиков и налоговых органов. Другими словами, формирование новых подходов к решению проблемы.

Необходимо отметить также проблему нестабильности налогового законодательства, в которое вносятся постоянные поправки и изменения, характеризующиеся обратной силой, ликвидируются ранее введенные льготы и привилегии, что способствует созданию дополнительного источника риска для инвесторов. Государство должно выступать гарантом соблюдения стабильности налогов и правил их взимания на протяжении значительного периода времени. Налоги не должны пересматриваться чаще, чем раз в пять лет. При этом обо всех запланированных изменениях налогоплательщики должны быть извещены до периода их действия.

В настоящее время имеет место нечеткость и ясность в положениях нормативных документов по налогообложению, их запутанность и противоречивость, что существенно затрудняет изучение этих документов налогоплательщиком и подтверждает неизбежность возникновения ошибок при исчислении налогов. Только стабильность налогового законодательства, правовые гарантии для плательщика со стороны государства, обеспеченные четкой и понятной налоговой политикой, позволят говорить о становлении стабильной и правомерной системы законодательства в этой области.

Существенной проблемой на сегодня остается наличие рисков субъектов хозяйствования: угроза финансовых и прочих потерь, которые связаны с формированием и расходованием государственных фондов денежных средств. Предприятие при осуществлении своей деятельности сталкивается с

негативным воздействием налоговых факторов. В качестве последствия такого воздействия становится экономический либо финансовый убыток, который вызван довызысканием налогов либо наложением штрафов, а также начислением пеней. Поэтому должна быть разработана система мер, которая была бы направлена на минимизацию налоговых рисков. Их снижение приведет к уменьшению фискальных рисков субъектов хозяйствования и повышению их налоговой безопасности.

Таким образом, организация налогообложения – важнейший фактор, влияющий на уровень развития российского бизнеса. Основным приоритетом в данной работе должна стать минимизация камеральных проверок субъектов хозяйствования налоговыми органами, а также оказание услуг предпринимателям посредством использования многофункциональных центров. Облегчение налоговой нагрузки, снижение уровня сложности и изменчивости порядков составления налоговой отчетности, порядок налогового администрирования – это те факторы, которые играют важнейшую роль в развитии бизнеса и определяют направления совершенствования налоговой политики и скорейшего решения существующих проблем в данной сфере.

Совершенствование процедуры налогового администрирования должно начинаться не с доработки концептуальных основ проведения налогового контроля, а с внесения изменений в современную практику регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Существующая система государственной регистрации налогоплательщиков позволяет беспрепятственно регистрировать субъекта хозяйствования, который даже не планирует осуществлять функции, присущие бизнес-единице. В соответствии с неофициальными данными по теневому сектору сегодня порядка 60% действующих юридических лиц – фирмы-однодневки [47, С. 37].

Решение указанной проблемы продолжается последние 18 лет. При этом огромное число вопросов, которые касаются проблематики незаконной налоговой оптимизации, актуальные и сегодня. Современные реалии

свидетельствуют о том, что доля теневой экономики в регионах составляет порядка 20—50 % валового регионального продукта.

3. Совершенствование нормативного правового регулирования налогообложения.

На законодательном уровне обеспечение налоговой политики служит одной из основных проблем эффективного проведения контрольных мероприятий налоговыми органами. НК РФ характеризуется большим объемом и является трудным для использования, что существенно усложняет и без этого запутанные отношения, которые связаны с исчислением и уплатой налогов и сборов.

Одна из главных задач налогового контроля в РФ – формирование совершенной модели правового воздействия на налоговые отношения, способствующей сбалансированию публичных и частных интересов всех участников экономических отношений, что обеспечит выполнение органами публичной власти собственных законодательно определенных функций эффективным образом с минимумом затрат. При этом должен соблюдаться минимализм во вторжении государства в частную собственность.

Другими словами, на современном этапе экономического развития в Российской Федерации оптимизация процесса проведения камеральных проверок должна быть направлена на решение двух основных взаимосвязанных задач:

- 1) минимизация издержек, связанных с налоговым контролем;
- 2) максимизация налоговых поступлений.

В РФ оптимизация налогового контроля всегда актуальна, однако ему характерен ряд недостатков, определяющих его низкую эффективность и высокую конфликтность, о чем уже шла речь в данной работы. Также необходимость совершенствования налогового контроля в РФ была не раз отмечена представителями власти.

На протяжении последнего десятка лет Президентом РФ в своем Бюджетном послании Федеральному собранию указывается на неэффективное

реформирование налогового администрирования. Устранение выявленных недостатков должно привести к уменьшению числа налоговых правонарушений, что будет способствовать увеличению поступлений налога на доходы физических лиц в бюджет и устранению разбалансированности действий налоговых органов.

По мнению министра финансов РФ Силуанова А.Г., одна из важнейших задач, стоящими перед налоговыми органами, - совершенствование налогового администрирования. В данном вопросе формируется баланс прав и обязанностей, как налогоплательщиков, так и государства в лице налоговых органов, чтобы избавить одну сторону (налогоплательщиков) от излишнего административного воздействия, а другую сторону – сохранить за налоговыми органами достаточное количество полномочий по контролю соблюдения законодательства [61].

Для решения указанных выше проблем должно быть обеспечено повышение профессионального уровня сотрудников налоговой службы, принимающих активное участие в разработке и адаптации процедур в сфере налогового контроля, структурным элементом которого является камеральная проверка.

В условиях стремительных темпов развития рыночной экономики возникает необходимость в создании такой системы налогового контроля, которая позволит успешно бороться с коррупцией, теневой экономикой, налоговыми и экономическими правонарушениями.

Функционирующая в России система налогового администрирования не позволяет качественно и своевременно реагировать на различные изменения в реальном секторе экономики страны. Современные формы и методы налогового контроля характеризуются низкой рентабельностью. Такие направления, как менеджмент и маркетинг, имеющие определенные достижения в теории и практики, в сфере государственного налогового контроля не нашли своего применения.

Одной из проблем, указанных в данном исследовании, было отмечено несовершенство регистрации налогоплательщиков, что привело к высокой доле

фирм - «однодневок». Деятельность по регистрации субъектов хозяйствования осуществляется автоматически и носит формальный характер.

Так, при соблюдении всех формальных признаков (есть в наличии учредительные документы, оформленные надлежащим образом, правильно заполнено заявление на государственную регистрацию, приложена квитанция об уплате государственной пошлины, оплачена половина заявленного уставного капитала), то в течение нескольких дней такую фирму регистрируют. И далее она уже участвует в деловом обороте с реально действующим предприятием, позволяя ему уходить от налогообложения. Поэтому необходимо ужесточить процедуру регистрации налогоплательщиков.

Среди путей решения данной проблемы необходимо выделить следующее:

1. Увеличение размера минимально разрешенной суммы уставного капитала. Так, существующие пороги уставного капитала для акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью способствуют возникновению двух проблем:

- полная незащищенность кредиторов, в связи с тем, что сумма минимального уставного капитала незначительна;

- возможность без особых финансовых трудностей учредить предприятие, которое будет посредником при осуществлении схем уклонения от налогообложения.

Поэтому целесообразно увеличить размер минимально допустимого уставного капитала в несколько раз.

2. Сбор полной информации об учредителях, юридическом и фактическом адресе вновь созданного предприятия. Зачастую юридические лица регистрируются на граждан без конкретного места жительства, безработных или студентов. Формируются «места массовой регистрации». Проверить такие данные не составляет огромного труда, однако на это нужно потратить время. Понятно, что оговоренные в действующем законодательстве сроки постановки налогоплательщиков на учет не учитывают проведение предпроверочного анализа учредителей. Однако это обусловлено определенной целесообразностью.

Управление, а также всестороннее развитие системы государственного налогового контроля может потребовать и более взвешенного научного подхода, основанного не только на научном и историческом опыте, но и учитывать постоянно изменяющуюся внутреннюю и внешнюю среды, постоянно влияющие на развитие социальных и экономических аспектов развития российского общества.

Современной налоговой системе России характерно наличие множества недоработок, которыми налогоплательщики пользуются для минимизации платежей в бюджет, используя при этом законные и незаконные способы. Налоговые органы не в силах полностью проконтролировать каждого налогоплательщика, поэтому проблема осуществления налогового контроля – наиболее актуальная на современном этапе развития нашего государства [51].

Помимо указанных выше проблем, влияющих на результативность контрольной деятельности налогового органа (уклонение от уплаты налоговых обязательств и неоднозначная трактовка некоторых положений налогового законодательства) в рамках данного исследования необходимо выделить и еще некоторые:

- спорные моменты в пункте 6 статьи 108 НК РФ (норма о презумпции невиновности плательщика), в соответствии с которой налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет установлена решением суда, вступившим в законную силу. Это означает, что налоговые органы не могут самостоятельно привлекать налогоплательщика к ответственности за налоговые правонарушения;

- проблемы по требованиям представления документов.

Таким образом, в настоящее время потенциал ИФНС по Первомайскому району г. Пензы в плане организации и проведения налогового администрирования используется не в полной мере, что подтверждает необходимость дальнейшего совершенствования работы налоговой инспекции в данном направлении.

В дальнейшем ИФНС по Первомайскому району г. Пензы планирует использовать резервы по увеличению поступления налогов в бюджет и повышению эффективности налогового администрирования; усилить контроль обоснованности заявленных налоговых обязательств, в целях недопущения невыясненных поступлений проводить постоянную разъяснительную работу по правильному заполнению платежных документов на перечисление налогов бюджет; продолжить работу с налогоплательщиками по переводу их на представление налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по каналам связи.

Одна из основных целей ИФНС состоит в том, чтобы создать условия для временного и полного выполнения налогоплательщиками обязанностей по уплате налога, в том числе путем предоставления удобных и надежных способов информационного взаимодействия на основе современных технологий. Инспекция будет активно взаимодействовать с другими органами исполнительной власти, представительными органами муниципальных образований и государственными внебюджетными фондами. Цель такого взаимодействия – повышение налоговой дисциплины в сфере экономики и обеспечение своевременного поступления налоговых платежей в государственный бюджет и во внебюджетные фонды.

Подытоживая изложенный материал в данной главе, необходимо отметить следующее. Современной системе налогового администрирования присуще наличие ряда недостатков, среди которых в данном исследовании выделены следующие:

- уклонение от уплаты налогов путем формирования схем минимизации налоговых обязательств;
- несовершенство налогового законодательства;
- неравномерное распределение нагрузки на налоговых инспекторов в инспекции.

В качестве рекомендаций по совершенствованию процедуры налогового администрирования в данной работе предложено:

1) Успешное использование зарубежного опыта в налоговом администрировании, а именно:

- предоставление доступа к электронным базам данных бухгалтерского и налогового чета плательщиков (Франция, Швеция, Германия);

- повышение качества обслуживания налогоплательщиков путем проведения онлайн-семинаров, вебинаров с привлечением профильных специалистов других ведомств (Великобритания);

- обеспечение полной автоматизации декларирования граждан (Финляндия)

2) Доработка сервиса на сайте ФНС России «Проверь себя и контрагента» в части расширения предоставляемых сведений о потенциальном контрагенте;

3) Создание системы стимулирования сотрудников ИФНС, чтобы переменная часть зарплаты со стимулирующим характером в работе сотрудников зависела от результативности всех этапов налогового администрирования и составляла до 30% от взысканных сумм штрафных санкций по результатам контрольных мероприятий и эффективности налогового администрирования.

4) Внедрение механизма предпроверочного анализа и мониторинга, что станет первым шагом масштабного внедрения текущего налогового контроля, в особенности в интересах представителей малого и среднего бизнеса, которые особо нуждаются в снижении административных барьеров и упрощении процедур налогового администрирования;

6) Реализация мероприятий по борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Указанные мероприятия будут способствовать достижению повышению поступлений бюджет, что является основным индикатором эффективности налогового администрирования.

Заключение

В ходе проведенного исследования, направленного на реализацию и совершенствование механизма осуществления налогового администрирования в РФ были рассмотрены его теоретические основы, а также проведен анализ современного состояния по изученному вопросу. По результатам исследования были выявлены проблемы и предложены пути совершенствования организации налогового администрирования.

Налоговое администрирование – обязательный атрибут управления государственными финансами, который предопределен объективностью осуществления налоговых отношений в качестве основного источника доходов государства. Институт налогового администрирования может быть рассмотрен как составной элемент организационной структуры уполномоченных контрольных органов. Существует и другая позиция на определение налогового администрирования – как важнейшая часть налоговой системы. В качестве неотъемлемой части общественного регулирования налоговым администрированием обеспечивается практическая реализация фискальной функции налогов. Как подчеркивал З. А. Клюкович, эффективное взаимодействие налогоплательщиков и органов-администраторов способствуют разрешению конфликтов интересов с достижением регулирующих эффектов, которые изначально закладываются при разработке и принятии налоговой политики [43, С. 22].

Таким образом, налоговое администрирование должно пониматься как неотъемлемая часть системы общественно-экономического регулирования со встроенной обратной связью. Данный инструмент налоговой политики востребован в гражданском обществе с целью проведения постоянного мониторинга и анализа социально-экономических процессов, оценки эффективности деятельности субъектов хозяйствования.

Эффективно функционирующее налоговое администрирование, осуществляя профилактические меры и выявляя уклонение от уплаты налогов,

вносит существенный вклад в борьбу с мошенничеством, коррупцией, легализацией криминальных финансовых средств и прочими нарушениями налогового законодательства, активно способствуя, при этом, развитию инновационной экономики и улучшению качества жизни населения.

На протяжении последних лет налоговое законодательство претерпевает постоянные изменения, которые не всегда приводят к положительным результатам. Так, изменения в перераспределении налога на прибыль между федеральным и региональным бюджетами приведет к снижению поступлений в бюджеты субъектов РФ. Это было продемонстрировано на примере бюджета Пензенской области.

Однако с позиции увеличения поступлений в бюджет налога на прибыль можно считать введение ограничения убытков, возникших с 2007 года (только 50%). На примере Пензенской области рассчитано, что дополнительные поступления могут составить до 516 млн. руб. ежегодно.

Нормативно-правовую базу налогового администрирования нельзя считать совершенной, так как она характеризуется переменчивостью. Федеральные законы по внесению в НК РФ издаются по несколько раз в месяц, что значительно усложняет трактование тех или иных понятий налогового законодательства.

Налоговый контроль в рамках данного исследования рассмотрен с позиции наличия нескольких форм, одной из которых является налоговая проверка, как процессуальное действие налогового органа по контролю правильностью исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов и сборов. Однако в данном случае нельзя забывать и о таких немаловажных формах, как учет плательщиков и оперативно-бухгалтерский учет.

Анализ налогового администрирования в ИФНС по Первомайскому району г. Пензы проведен с позиции технологии обработки налоговой информации. Другими словами, от предоставления налоговой отчетности плательщиком до завершения камеральной проверки или выездной налоговой проверки, в случае необходимости. В целом, работа ИФНС организована на

достойном уровне, налоговая информация обрабатывается с использованием технических и программных средств. Однако результаты контрольно-проверочной работы в последние годы показали положительной динамики по налоговым проверкам.

Особое внимание в представленной работе уделено такому эффективному инструменту налогового администрирования, как горизонтальный налоговый мониторинг. Указанный механизм внедрен с 2015 года пока на крупнейших плательщиках и показал уже определенные положительные результаты.

Среди основных проблем налогового администрирования в работе выделены следующие направления:

- несовершенство процедуры регистрации вновь созданных налогоплательщиков;
- отсутствует возможность у плательщиков получить в полном объеме сведения о своих контрагентах;
- низкоэффективное нормативно-правовое регулирование процесса взыскания налоговой задолженности;
- несовершенство системы оплаты труда сотрудников налоговых органов, отсутствие стимулирующего фактора для повышения качества их работы;
- отсутствует единая система взаимодействия налоговых органов с другими органами, ведомствами и налогоплательщиками.

Избежать указанных негативных факторов, добиться согласованности позиций налоговой службы и плательщиков, способствовать установлению доверительных отношений между контролирующими органами и подконтрольными лицами можно путем определенного сокращения роли «ретроспективного», нацеленного на предыдущие налоговые периоды контроля, путем:

- пересмотра критериев при осуществлении законодательного увеличения зарегистрированных плательщиков в части увеличения уставного капитала и проверки налоговой истории учредителей нового предприятия;

- доработки сервиса на сайте ФНС России «Проверь себя и контрагента» в части расширения предоставляемых сведений о потенциальном контрагенте, что позволит субъекту хозяйствования обезопасить себя от недобросовестного партнера.

- усовершенствования механизма погашения налоговой задолженности путем налаживания тесного взаимодействия с банковским сектором экономики, в основу которого на законодательном уровне должно быть заложено взыскание недоимки посредством блокирования счетов и выставления инкассовых поручений (для субъектов хозяйствования), а также посредством списания с банковских счетов, используемых для различных выплат физическим лицам;

- создания системы стимулирования сотрудников ИФНС путем внедрения системы оценки качества их деятельности, по результатам которой осуществлять расчет премии в сумме до 30% от взысканных сумм;

- увеличения роли предварительного контроля расширить перечень рисков, введения института согласительных процедур между налоговыми органами и субъектами бизнеса, предваряющих заключение сделки или выбор схемы ведения деятельности, что позволит согласовать позиции участников налоговых правоотношений до наступления потенциально спорной ситуации и предотвратит реализацию схем минимизации налогов;

- объединения Федеральной информационной адресной системы с Единым государственным реестром записей актов гражданского состояния, что позволит повысить качество и полноту полученной информации по запросу субъекта хозяйствования, государственного органа или ведомства или граждан.

В результате реализации перечисленных в данной работе мероприятий, государство может ожидать формирования оптимальной для РФ модели следующих институтов:

- предварительного налогового разъяснения;
- повышения прозрачности правоприменения действующего налогового законодательства;

- улучшения восприятия инвесторами делового климата в РФ;
- сокращения времени на налоговое администрирование и проведение контрольно-проверочной работы;
- сокращения числа судебных споров налоговых органов с налогоплательщиками.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации // СПС «Гарант». URL: <http://base.garant.ru/10900200/> (дата обращения: 19.11.2017).
2. О налоговых органах Российской Федерации: Закон РФ № 943-1 от 21.03.1991: [в ред. от 01.01.2017] // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ. 1991 г. № 15. Ст. 492.
3. О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ: Федеральный закон № 401-ФЗ от 30.11.2016 // Собрание законодательства РФ. 2016 г. № 49. Ст. 6844.
4. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон № 360-ФЗ от 03.07.2016: [ред. от 30.11.2016] // Собрание законодательства РФ. 2016 г. № 27 (часть II). Ст. 4293.
5. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование: Федеральный закон № 243-ФЗ от 03.07.2016: [ред. от 18.07.2017] // Собрание законодательства РФ. 2016 г. № 27 (часть I). Ст. 4176.
6. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства РФ № 506 от 30 сентября 2004: [в ред. от 23.09.2017] // СПС «Гарант». URL : <http://base.garant.ru/12137054/#friends#ixzz4RVuPwFbQ> (дата обращения: 20.11.2017).
7. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: Приказ Федеральной налоговой службы № ММ-3-06/333@ от 30 мая 2007: // СПС «Консультант». URL : <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 19.11.2017).
8. Об упрощенной системе бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства: Информация Минфина РФ № ПЗ-3/2010 от 19 июля 2011: // СПС «Гарант». URL :

<http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12088130/> (дата обращения: 19.12.2017).

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08: Приказ Минфина РФ № 106н от 6 октября 2008: // СПС «Консультант». URL : <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 19.12.2017).

10. Алиева Б.Х., Мусаева Х.М. Налоги и налоговая система РФ: учебное пособие для студентов вузов. Издательство: Юнити-Дана, 2014г. 439с.

11. Амиралиева Д.М. Налоговое консультирование как способ борьбы с налоговыми правонарушениями / Экономика и банковская система : теория и практика : материалы заоч. междунар. науч.-практ. конф. 2016. С. 33-37.

12. Артеменко Г.А. Налоговое администрирование: формы и методы деятельности. Правовые и социально-экономические аспекты стратегии модернизации России: проблемы обновления и сохранения преемственности : тезисы Междунар. науч.-практ. конф. (27 мая 2011 г.) / КрУ МВД России. Сочи, 2011. С. 31-35.

13. Берг О. Упрощение учета для субъектов малого предпринимательства. Российский бухгалтер, 2011. № 2. С. 42-47.

14. Брызгалин А.В., Головкин А.Н. Новое в налогообложении в 2011 году. Комментарий к изменениям Налогового кодекса Российской Федерации. М., Омега-Л, 2011. 168с.

15. Викторова, Н.Г. Управление налогообложением и налоговыми рисками резидентов технопарков в сфере высоких технологий: Монография. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. 167 с.

16. Волков А.С., Водовозова М.А. Упрощенная система налогообложения. 4-е изд. М.: ДиС, 2011. 111с.

17. Восканян Э.С. Налоговое консультирование одно из важнейших направлений налоговой экспертизы коммерческих условий сделок. Состояние и пути развития современной экономики : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф., 2016. С. 81-91.

18. Голдина А.А., Андреев Е.С. Налоговое администрирование в России: организация и развитие // Актуальные проблемы налогообложения и

развития ключевых сфер экономики: сборник научных статей VII Всероссийской научно-практической заочной конференции с международным участием / под общей редакцией Н.В. Свиридовой, Е.А. Бадеевой, Ю.В. Малаховой, А.А. Акимова, 2016. С. 17-22.

19. Голдина А.А., Андрееenko Е.С. Развитие эффективного налогового администрирования в России // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Экономические науки, 2017. – № 1 (5). С. 43-51.

20. Голдина А.А., Андрееenko Е.С. Налоговое администрирование в России: организация и развитие // Региональные особенности рыночных социально-экономических систем (структур) и их правовое обеспечение: сборник материалов VII Международной научно-практической конференции / Под редакцией О.С. Кошевого, 2016. С. 162-166.

21. Грищенко А.В. Налогообложение некоммерческих организаций в США. Некоммерческие организации в России, 2013. № 4. С.49-54.

22. Дадашев А.З., А.В. Лобанов. Налоговое администрирование в РФ. М.: Книжный мир, 2012. 369 с.

23. Дьячкина Л.А. Налоговое консультирование как инструмент борьбы с агрессивным налоговым планированием. Россия и Санкт-Петербург : экономика и образование в XXI веке : науч. сессия проф.-преподават. состава, науч. сотрудников и аспирантов по итогам НИР за 2014 год : сб. докл. СПб., 2015. С. 137-141.

24. Дубинский А.М.; под общ. ред. С.В. Запольского Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля : моногр. М.: Контракт, 2014. 112с.

25. Дубинский А.М. Становление и развитие налоговых органов в России (в честь 25-летия налоговых органов Российской Федерации). Финансовое право. 2016. № 1. С. 27-30.

26. Ермоленко И. Д. Налоговое администрирование, основные проблемы, пути их решения // Научное сообщество студентов XXI столетия. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ: сб. ст. по мат. VII междунар. студ. науч.-практ.

конф. № 7 URL: <http://sibac.info/archive/economy/7.pdf> (дата обращения 19.12.2017).

27. Ефименко Я.Ю. Налоговые органы как субъекты финансового контроля: историко-правовой анализ. Молодой ученый. 2016. № 11. С. 1287-1289. URL: <http://moluch.ru/archive/115/30654/> (дата обращения 19.12.2017).

28. Ефремова Т.А. Налоговое администрирование в России: организация, современное состояние, перспективы развития. М-во образования и науки Российской Федерации, Федеральное гос. бюджетное образовательное учреждение высш. проф. образования «Мордовский гос. ун-т им. Н. П. Огарёва». Саранск : Рузаевский печатник, 2015. 123с.

29. Захарьин В.Р. Налоги и налогообложение : учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2011. 320 с.

30. Зверев А.В. Налоговая и бюджетная система ФРГ: развитие и реформы. Финансы. 2012. № 5. С. 68-73.

31. ИФНС по Первомайскому району г. Пензы // Официальный сайт ФНС. URL: https://www.nalog.ru/rn58/ifns/imns58_37/ (дата обращения 19.12.2017).

32. Кашин В.А., Пономарева Н.В. Совершенствование налогового контроля: опыт развитых стран. Финансы. 2012. № 11. С.27-30.

33. Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов. М.: Магистр, 2013. 315 с.

34. Коростелкина И.А., Коростелкин М.М. Значение института налогового администрирования в функционировании системы налогового консультирования экономических субъектов. Новая наука : стратегии и векторы развития, 2016. № 10/2. С. 139-143.

35. Крылов А. А. Факторный анализ налогового механизма при применении УСН. Научно-методический электронный журнал «Концепт», 2015. Т. 8. С. 6–10. URL: <http://e-koncept.ru/2015/65002.htm> (дата обращения 19.12.2017).

36. Лапин А.В. Актуальные проблемы налогового контроля в Российской Федерации // NB: Административное право и практика администрирования,

2015. № 6. С.28-37 URL: http://e-notabene.ru/al/article_18343.html (дата обращения 20.12.2017).

37. Лагуткина И.Г. Горнодобывающая промышленность Австралии и рентный налог на природные ресурсы. Микроэкономика, 2012. № 1. С.96-99.

38. Маслов К.В. К вопросу о понятии налогового администрирования // Налоговое и финансовое право, 2012. № 1(22). С. 35-40.

39. Минеева В.М., Хайбулина Э.Ю. Методы налогового планирования в крупных китайских компаниях. Аспирант и соискатель, 2014. № 5. С.19-20.

40. Министерство финансов России // Официальный сайт. URL: <http://minfin.ru/> (дата обращения 19.11.2017).

41. Мишустин М. ФНС России использует прорывные технологии, чтобы соответствовать новым требованиям к налоговой системе. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6973314/ (дата обращения 19.12.2017).

42. Мишустин М.В. Факторы роста налоговых доходов: макроэкономический подход. Экономическая политика, 2016. Т.11. № 5. С. 8-27.

43. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ, 2016. 375с.

44. Л. Новейшие преобразования бюджетно-налоговой системы КНР в интересах социально-экономического развития страны. Рос. экон. журнал, 2016. № 1. С.66-89.

45. Оводов А.А. Структура налоговых органов в Российской Федерации: публично-правовые вопросы. Экономика. Налоги. Право, 2012. № 6. С. 136-139.

46. Особенности налогового администрирования специальных налоговых режимов // Молодежный научный форум: Общественные и экономические науки: электр. сб. ст. по материалам XII студ. междунар. заочной науч.-практ. конф. М.: «МЦНО». 2014 № 5(12). URL: [http://nauchforum.ru/archive/MNF_social/5\(12\).pdf](http://nauchforum.ru/archive/MNF_social/5(12).pdf) (дата обращения 19.12.2017).

47. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. Теория и практика. М. : Юрайт, 2011. 688 с.

48. Пероненко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. URL : <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=24391> (дата обращения 19.12.2017).

49. Рашидова З.К., Султанов Г.С., Казимагомедова З.А., Алиев Б.Х. Налоговое администрирование в России и зарубежной практике // Фундаментальные исследования, 2016. № 9-1. С. 187-191.

50. Рыжков А.О. Реализация конкретных мероприятий по повышению эффективности налогового контроля. Налоги, 2012. № 31. С. 21 - 24.

51. Севрюгин В.Е., Передернин А.В. Некоторые проблемы формирования правовых основ налогового администрирования. Вестн. Тюменского гос. ун-та. Социально-экон. и правовые исслед., 2013. № 3. С. 48-54.

52. Сидорова Е.Ю. Конспект лекций по налоговому планированию. URL: http://thelib.ru/books/elena_sidorova/konspekt_lekciy_po_nalogovomu_planirovaniyu-read.html (дата обращения 19.12.2017).

53. Тишин А.П. Дополнительные мероприятия налогового контроля: особенности назначения и проведения // Налоговая проверка, 2013. № 2. С. 34 - 47.

54. Тютюрюков Н.Н. , Тютюрюков В.Н., Тернопольская Г.Б. Налоговая политика в странах ЕЭП. Финансы, 2013. № 8. С.43-47.

55. Федеральная налоговая служба // Официальный сайт URL : <https://www.nalog.ru/> (дата обращения 20.11.2017).

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

57. Феоктистов И.А., Филина Ф.Н. Полное практическое руководство по упрощённой системе налогообложения (под ред. А.В. Касьянова). 5-е изд. перераб. и доп. ИД «ГроссМедиа» : РОСБУХ, 2011. 231 с.

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

59. Хочуев В.А. Организация деятельности налоговой службы России : действующий механизм и практика применения. Пятигорск : РИА-КМВ, 2014. 339 с.

60. Цепилова, Е.С. Особенности налоговой системы и налогового контроля во Франции. Финансы, 2013. № 2. С.68-71.

61. Электронную таможенную и взаимодействие с налоговыми органами обсудила коллегия ФТС России // Официальный сайт Федеральной таможенной службы. URL: http://ctu.customs.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=15895:2017-11-30-08-08-07&catid=4:news-tam-cat&Itemid=62 (дата обращения 19.12.2017).

62. Эффективность применения налоговых режимов. URL: <http://www.nalogoffnet.ru/> (дата обращения 19.12.2017).

63. Due, J.F. and J.L. Mikesell. Sales Taxation: State and Local Structure and Administration, 2nd ed., Washington, DC: The Urban Institute Press.

64. Gill, Jit B.S. A Diagnostic Framework for Revenue Administration. World Bank Technical Paper No.472. Washington, D.C.: IBRD, 2000.

65. Finnish Tax Administration // <https://www.vero.fi/en/About-us/finnish-tax-administration/>.

66. Thirsk, Wayne (ed.). Tax Reform in Developing Countries. Regional and Sectoral Studies. Washington.