

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
Филиал ФГБОУ ВО « ДАГЕСТАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ » в г. Избербаше

«НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА»

*Сборник материалов круглого стола,
посвященного Дню налогового работника
21 ноября 2017 г.*

Избербаш
2017

Издается по решению Ученого Совета
филиала ДГУ в г. Избербаше

Рекомендовано к изданию кафедрой
экономико-правовых и общеобразовательных дисциплин
филиала ДГУ в г. Избербаше от 21 ноября 2017 г.

В сборник включены доклады Круглого стола, посвященного Дню налогового работника «Налоговая проверка», состоявшегося в филиале ДГУ в г. Избербаше 21 ноября 2017 года.

Редакционная коллегия:

Джаватов Д.К. – председатель редколлегии, профессор, д.т.н., директор филиала ДГУ в г. Избербаше.

Магомедов А.А. – к.ю.н., зам. директора филиала ДГУ в г. Избербаше по учебной работе;

Сулейманова А.М. – к.э.н., доц., зав. каф. «ЭПиОД» филиала ДГУ в г. Избербаше – ответственный редактор;

Абдусаламова З.П. – к.э.н., ст. преп. каф. «ЭПиОД» филиала ДГУ в г. Избербаше.

Представленные в сборнике материалы охватывают следующие основные направления: функциональное назначение и принципы налогообложения доходов физических лиц, место и роль региональных налогов в налоговой системе, налогообложение имущества физических лиц в зарубежных странах.

Материалы сборника являются источником полезной информации как с теоретической, так и с практической точки зрения, могут быть использованы специалистами в сфере экономики, научными работниками, аспирантами и студентами экономических и юридических вузов.

Налоговая проверка. Материалы Круглого стола. // Сборник статей и тезисов. - Избербаш: ДГУ, 2017 г.- 164 с.

© Филиал ФГБОУ ВО «ДГУ» в г. Избербаше, 2017 г.

Содержание

Действующая практика контрольной работы налоговых органов	
Омаров М.	4
Анализ результатов контрольной работы налоговых органов	
Избагова Э.	10
Меры повышения эффективности организации и методов контрольной работы налоговых органов в РФ	
Салихов Г.	18
Контрольная работа налоговых органов в зарубежных странах.	
Мусаева Г.	24
Содержание и роль налогового контроля	
Учакаева Д.	28
Формы и методы контрольной работы налоговых органов РФ	
Мутаева Р.	32
Налоговый контроль как вид финансового контроля	
Дадашев А.	36
Организация работы налоговых органов в ходе проведения выездной налоговой проверки и оформление ее результатов	
Гатуева П.	49
Федеральная налоговая служба России и её Управление по РД	
Ахмедова А.	54
Оценка результативности работы налоговых органов (на примере ИФНС России по Кировскому району г. Махачкалы)	
Сомоев Р.Г.	63
Актуальные проблемы финансово-налогового контроля и направления их решения	
Абдуллаева Д.	71
Эволюция возникновения налоговых институтов в РФ	
Магомедов А.	84
Формирование и развитие налоговой службы в РФ	
Абакарова З.	102
Характеристика современной системы налоговых органов России	
Магомедов А.А.	106
Анализ деятельности налоговых органов в Республике Дагестан	
Алиева А.	112
Проблемы взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками	
Учакаев Р.А.	119
Перспективы совершенствования деятельности налоговых органов	
Абакаров М.А.	123
Мониторинг в системе государственного налогового контроля в России	
Алиева З.	127
Сущность, формы и методы налогового администрирования в РФ	
Халимбекова З.	137
Мониторинг эффективности налогового администрирования в зарубежных странах	
Абдуллаева Ш.Г.	140
Зарубежный опыт эффективности налогового администрирования	
Сулейманова А.М.	152

ДЕЙСТВУЮЩАЯ ПРАКТИКА КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Омаров М., студент 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаши;

Научный руководитель: Магомедов А.А., к.ю.н., доцент кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаши

Одной из основных форм налогового контроля является налоговая проверка. Согласно действующему налоговому законодательству, налоговые органы имеют право проводить камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов.

Эффективной является выездная налоговая проверка – это проверка деклараций налогоплательщиков с целью выявления ошибок и нарушений, допущенных при исчислении налоговой базы и уплате налогов.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. В НК РФ нет статьи, которая обязывает налоговые органы заранее ставить в известность налогоплательщика о проведении у него налоговой проверки, но и не запрещает этого.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговые органы не могут проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года. Но есть исключения. Это в случае принятия решения руководителем налогового органа, о необходимости проведения данной проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения. При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств. Данная проверка не может продолжаться более двух месяцев.

Установлены три срока проведения выездной проверки, которые можно классифицировать следующим образом:

- основной – до двух месяцев;
- продленный – до четырех месяцев;
- исключительный - до шести месяцев.

С 2017 года сроки проверки с выездом инспекторов на предприятие не могут превышать 2 месяцев. Впрочем, в описанных ниже случаях они имеют полное право просить о продлении ревизии до 4 месяцев или

даже до полугода:

- объектом проверки является крупнейший (основной) налогоплательщик;

- возникновение форс-мажорных обстоятельств на территории предприятия, каких-либо стихийных бедствий;

- необходимость для уточнения информации о налогоплательщике обращаться в другие организации, либо проводить встречные ревизии;

- прочие исключительные обстоятельства.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Руководитель налогового органа, либо его заместитель имеет право приостановить проведение выездной налоговой проверки. Она может быть приостановлена для следующих целей:

- 1) истребования документов (информации) в соответствии с НК РФ. (1, ст. 93.1);

- 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ. Но если документы запрашивались в иностранном государстве, а ответ в шестимесячный срок не поступил, то срок проверки может быть продлен еще на три месяца.

- 3) проведения экспертиз;

- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Налоговым кодексом предусмотрено представление уточненной декларации. В случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации в рамках соответствующей проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Выездные налоговые проверки осуществляются в соответствии с годовыми планами работы инспекции, квартальными графиками проверок, составленными по каждому участнику работы. В них включается в первую очередь предприятия, имеющие прибыль в значительных размерах либо допускающие грубые нарушения ведения бухгалтерского учета и налогового законодательства, а также все убыточные предприятия и предприятия-недоимщики; предприятия, подавшие заявления о прекращении деятельности; предприятия, пользующиеся налоговыми льготами; предприятия, которые просят возмещение крупных сумм налога; предприятия, у которых есть филиалы, представительства, дочерние предприятия, на счет которых зачисляется выручка от реализации, не отражается в бухгалтерском учете головной фирмы.

НК РФ предусмотрено проведение повторных налоговых проверок. Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика явля-

ется проверка, которая проводится независимо от того, когда была проведена предыдущая проверка по тем же налогам и за тот же период. При назначении повторной проверки не действуют ограничения, указанные НК РФ. (1, ст. 89) При повторной проверке проверяется период, который не превышает трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки.

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться в следующих случаях:

- 1) вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- 2) налоговым органом, который ранее проводил проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

Налоговые органы не имеют права проводить выездные налоговые проверки за период, за который проводился налоговый мониторинг в отношении налогов, обязанность по исчислению и уплате которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика, за исключением следующих случаев:

- 1) проведение проверки вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, который проводил налоговый мониторинг;
- 2) досрочное прекращение налогового мониторинга;
- 3) невыполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа.

В данном случае предметом проверки являются правильность исчисления и своевременность уплаты налогов в соответствии с мотивированным мнением;

- 4) представление налогоплательщиком уточненной налоговой декларации (расчета) за период проведения налогового мониторинга, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему РФ, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом).

Если при проведении повторной проверки выявлено правонарушение, то, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции.

К основным целям, которые преследует проверка с выездом инспекторов ФНС в 2017 году, относятся:

- внимательное изучение особенностей ведения предприятием хозяйственной деятельности;
- выявление каких-либо нарушений, их анализ, составление нало-

гооблагаемой базы;

- доначисление суммы налогов, которая не была уплачена налогоплательщиков в установленные законом сроки;

- назначение штрафных санкций либо привлечение нарушителя к ответственности;

- формирование рекомендаций по исправлению создавшейся ситуации.

Результаты выездной налоговой проверки оформляются актом.

В отчете, составляемом по результатам проверки, отражаются подробные данные о компании и ее особенностях, основных характеристиках деятельности, результатах сравнительного анализа. Кроме того, инспекторы составляют акт, в котором упоминаются все найденные нарушения (при их наличии). К этому документу прилагаются все аналитические материалы и сделанные расчеты.

Достоверность хозяйственных операций определяется путем формальной и арифметической проверки документов либо с помощью специальных приемов документального и фактического контроля.

При формальной проверке устанавливается правильность заполнения всех реквизитов документов; наличие исправлений, подлинность подписей должностных лиц.

При арифметической проверке определяется правильность подсчета в документах, например, правильность показанных итогов в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах.

Из выше сказанного следует, что контрольно-экономическую работу налоговых органов по исчислению и взиманию налогов можно рассматривать в разных аспектах: организационном, методическом и техническом. Первый из них представляет собой выбор форм контроля, состав его субъектов, объектов; второй - методы осуществления контрольных действий; третий - совокупность приемов проверки.

Работа налоговой инспекции по контролю за соблюдением налогового законодательства показала важность взаимодействия с банковской системой, финансовыми и другими контролирующими органами.

Камеральная проверка является формой текущего контроля. Чтобы начать проверку, не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа. (1, ст.88) Следовательно, налоговики могут провести камеральную проверку на основании любой представленной налоговой декларации (расчета). Так, на первоначальном этапе налоговые инспекторы проверяют, насколько правильно заполнена декларация (расчет), как взаимосвязаны показатели представленной отчетности с показателями:

- налоговых деклараций и расчетов по проверяемому налогу за предыдущие налоговые (отчетные) периоды;

- налоговых деклараций и расчетов по другим налогам;
- бухгалтерской отчетности;
- иных документов, которые есть в распоряжении налогового органа.

Не стоит недооценивать значение камеральной проверки, так как данные этой проверки во многом определяют план выездных налоговых проверок.

Декларации и расчеты налогоплательщик представляет в налоговую инспекцию по месту своего учета. Состоять на налоговом учете налогоплательщик может как по месту нахождения организации и обособленных подразделений (для индивидуальных предпринимателей - по месту жительства), так и по месту нахождения принадлежащих налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств. (1, ст.83)

В отличие от выездной проверки, законом не предусмотрено продления, ни приостановления срока проведения камеральной проверки.

После получения декларации, расчета (отчетности) налоговики проведут проверку контрольных соотношений. Итогом проверки контрольных соотношений будет являться наличие или отсутствие оснований для углубленной проверки.

В случае если в представленных декларациях (расчетах, отчетности) ошибок и несоответствий не выявлено, то, как правило, налоговики никаких документов по результатам проверки не составляется. А когда в декларациях и (или) расчетах находят ошибки или искажения инспекция может сопоставить показатели текущей и предыдущей отчетности, а также цифры по разным налогам за отчетный период. Если данные не будут сходиться, то, возможно, инспекция может провести углубленную проверку.

Затребовать какие-либо документы, относящиеся к проверке, налоговики могут только в пределах трехмесячного срока, который отведен для проведения камеральной проверки.

Нередко налоговая инспекция вместо представления документов решает вызвать налогоплательщика для личного общения (1, ст.31).

Если по результатам рассмотрения материалов проверки инспекция установит факт налогового правонарушения, то она должна составить акт камеральной налоговой проверки. Акт является основным документом, в котором представлены результаты камеральной проверки.

На основании акта камеральной проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа принимает решение о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении к ответственности по итогам

С 2017 года ревизия с выездом инспекторов в офис предприятия

осуществляется только после того, как будет проведена камеральная налоговая проверка и подведены ее результаты. Если она покажет наличие вычетов, по которым по каким-либо причинам не уплачены налоги, вероятность выездных проверок повышается до максимума.

При этом главными кандидатами на то, чтобы испытать на себе все «прелести» выездных ревизий в 2017 году, являются компании, которые:

- часто осуществляют корректировку налога на добавленную стоимость, а также не уточняют декларации по доходам после внесенных изменений;

- списывают все обнаруженные в процессе камеральной проверки-2017 недочеты на ошибки «на стороне контрагентов»;

- полностью игнорируют требования по НДС.

Кроме того, очень многое зависит от суммы нарушений. Если она составит, к примеру, более 10 миллионов рублей, ревизия с выездом инспекторов на предприятие будет само собой разумеющимся явлением, избежать которого вряд ли удастся.

Кроме того, для включения компании в график грядущих проверок в 2017 году должны соблюдаться перечисленные ниже условия:

- предприятие вообще игнорирует требования о представлении налоговой отчетности;

- организация раз за разом показывает «нулевой баланс»;

- имеется запрос другого налогового органа либо поручение правоохранительных органов;

- организация внесена в список на 2017 год по результатам камеральной проверки;

- компания инициирует процесс ликвидации;

- включение предприятия в реестр было проведено на основании анализа его хозяйственной деятельности, показавшего возможное наличие грубых нарушений;

- организацию относят к числу основных (крупнейших) налогоплательщиков.

Независимо от того, по каким причинам на предприятии намечается налоговая проверка с выездом инспекторов, она осуществляется в два основных этапа. Первый – это анализ документов, второй – составление отчета, подведение результатов ревизии.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.

2. Дадашева А.З., Пайзулаев И.Р. Налоговый контроль в РФ: Учебное пособие - М., КноРус, 2012.- 126с.

3. Гурова И.Н. О некоторых проблемах налогового администри-

рования.//Финансы.-2015.-№1.-с.49-52.

4. Кашин В.А., Сулейманов Д.Н. Повышение эффективности контрольной работы налоговых органов.//Финансы.-2013.-№11.-с.34-39.

5. Коллегия ФНС подвела итоги 2015 года.//Финансы.-2016.-№3.-с.18-21.

6. Малис Н.И., Грундел Л.П. Новые направления налогового контроля и доходная база бюджетов всех уровней.//Финансы.-2014.-№10.-с.45-50.

7. Морозов В.В. Выездная налоговая проверка — один из действенных методов налогового контроля.//Налоговая политика и практика.-2013.- № 12.- с. 4-7.

АНАЛИЗ РЕЗУЛЬТАТОВ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Избагова Э., студентка 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;

Научный руководитель: Абдусаламова З.П., к.э.н., ст. преп. кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше

Работу налоговых органов, исходя из возложенных на них функций следует, подразделять на деятельность непосредственно по сбору налогов в целях наполнения доходной части бюджетов всех уровней и на контрольную работу за соблюдением хозяйствующими субъектами законодательства о налогах и сборах.

По итогам 2016 года при снижении макроэкономических показателей ФНС России, не увеличивая налоговую и административную нагрузку, обеспечила рост налоговых поступлений во все уровни бюджета. Об этом заявил глава Федеральной налоговой службы Михаил Мишустин на заседании расширенной коллегии ФНС России.(4)

Он напомнил, что в консолидированный бюджет РФ за 2016 год поступило 14,5 трлн. рублей, это на 5% больше, чем за 2015 год. В федеральный бюджет, поступления выросли на 1% и составили 6,9 трлн. рублей. (4)

Рост поступлений в бюджет обеспечили:

- НДС - поступило 2,7 трлн. рублей, что на 8% больше;
- акцизов - 1,3 трлн. рублей, рост на 27,6%;
- НДФЛ – более 3 трлн. рублей, рост на 7,5 %;
- налог на прибыль - 2,8 трлн. рублей, что на 6,6% больше.

Работа Налоговой службы за последние несколько лет – это полномасштабная реформа. Сегодня ФНС России наработаны передовые

технологии: и административные, и информационные, и технологические. Так, по данным Михаила Мишустина, автоматизация процессов администрирования дала возможность контрольному блоку Службы обратить внимание на зонах максимального риска, снизив давление на добросовестных налогоплательщиков. Так, число выездных налоговых проверок в 2016 году снизилось на 15%, в результате в бюджет взыскано 173 млрд. рублей, или на 21% больше, чем в 2015 году. Кроме того, около 26 млрд. рублей поступило дополнительно в бюджет без проведения налоговых проверок в результате аналитической работы налоговых органов.

Эффективная совместная работа контрольного и юридического блоков позволила показать высокие результаты при защите интересов бюджета в судах. Количество судебных споров с бизнесом снизилось в 2016 году в три раза. Сегодня судами в пользу бюджета рассматривается 82% сумм требований.

В июле 2016 года принят закон о поэтапном переходе по всей стране на новую технологию применения ККТ. С 1 февраля 2017 года бизнес начал применять новые кассы, и уже сегодня можно говорить о первых результатах реформы:

- более 100 тыс. кассовых аппаратов работают в соответствии с новыми требованиями;

- в системе зафиксировано уже более 220 млн. расчётов на сумму более 110 млрд. рублей

- ежедневно в АСК ККТ регистрируется около 5 тыс. касс.

Также в 2016 году принят закон, который внес комплексные изменения против злоупотреблений процедурами банкротства для неуплаты налогов. По итогам 2016 года банкротами уплачено в бюджет 64 млрд. рублей, это в 2,3 раза больше, чем в 2015 году.

Говоря о работе по взысканию задолженности, Михаил Мишустин отметил, что всего в 2016 году в рамках принудительного взыскания в бюджеты всех уровней поступило почти 770 млрд. рублей – это на 14% больше 2015 года.

Одним из важных результатов работы стало усиление контроля за фиктивной миграцией компаний. За 2016 год межрегиональная миграция сократилась в 3,5 раза, а задолженность таких организаций на момент перерегистрации снизилась более чем в два раза к уровню 2015 года.(4)

Наряду с законодательными нововведениями используемые Службой современные технологии формируют прозрачную налоговую среду и условия для самостоятельного исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов. Так, применение АСК НДС -2 позволило почти в восемь раз снизить количество заявлений на возмещение НДС высокорисковыми организациями.

Вместе с тем в 2,5 раза (с 1,8 млн. в 2011 года до 700 тысяч в

2016 году) сократилось количество фирм-однодневок, которые используются для уклонения от уплаты НДС. Также сокращению способствовала масштабная работа по чистке ЕГРЮЛ. В 2016 году 650 тысяч юридических лиц, имеющих признаки фиктивных компаний, исключены из Реестра, что в 3,5 раза больше чем в 2015 году.

Кроме того, Михаил Мишустин рассказал, что с 1 февраля 2017 года стартовал эксперимент по маркировке лекарств контрольными знаками, а также напомнил о результатах проекта по маркировке товаров из натурального меха. За время реализации проекта легальный ввод меховых изделий в оборот вырос на 57%. Розничная продажа в пять раз превысила показатели маркетинговых исследований по обороту за весь 2015 год.

Руководитель ФНС России сообщил, что с января 2017 года Налоговая служба приступила к администрированию иностранных интернет – компаний, и сегодня 67 компаний уже поставлены на учет в налоговый орган.

В заключение Михаил Мишустин напомнил, что с 1 января 2017 года администрирование страховых взносов, поступающих в бюджеты государственных внебюджетных фондов, осуществляет Налоговая служба. По итогам первых двух месяцев поступления страховых взносов составили 692 млрд рублей, что на 2% больше января-февраля 2016 года.

«Качественное администрирование страховых взносов – одна из приоритетных задач, стоящих перед ФНС России в 2017 году», - подчеркнул Михаил Мишустин.(4)

Также среди основных задач на 2017 год глава ФНС России назвал исполнение доходов бюджетов всех уровней, повышение эффективности контрольной работы, снижение задолженности и дальнейшее развитие электронных сервисов.

Повышение аналитической составляющей при планировании налоговых проверок в целом по России позволяет обеспечить рост эффективности налоговых проверок при одновременном снижении их количества.

В 2016 году по результатам контрольной работы дополнительно начислено 454,8 млрд. рублей, что на 103,3 млрд. рублей, или на 29,4% больше, чем в 2015 году. В том числе, по выездным налоговым проверкам в 2016 году доначислено 352,5 млрд. руб., или на 30,4% больше, чем в 2015 году.(рис. 1)

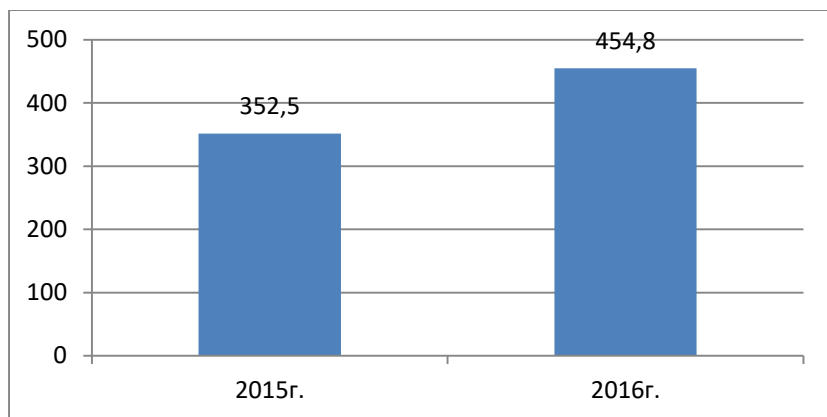


Рис. 1. Доначислено по результатам налоговых проверок в 2015-2016 гг. (млрд. руб.)

Из общей суммы доначисленных платежей по результатам налоговых проверок основные доначисления произведены по налогу на добавленную стоимость – 209,1 млрд. рублей, налогу на прибыль организаций – 135,5 млрд. рублей.(рис. 2)

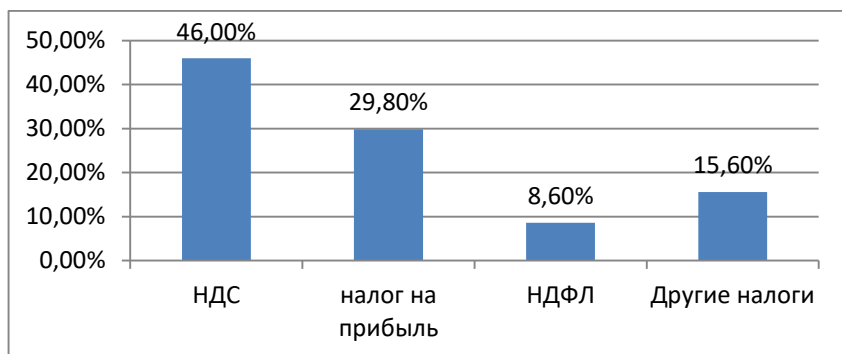


Рис.2 Структура сумм доначисленных по результатам налоговых проверок платежей

Изменены подходы к планированию выездных налоговых проверок. В качестве объекта проверки ФНС России рассматривает не отдельно взятого налогоплательщика, а в целом отрасль (сегменты рынка).

Отбор налогоплательщиков, обладающих наибольшими рисками уклонения от уплаты налогов для включения в планы ВМП, позволил обеспечить рост эффективности одной выездной налоговой проверки с 8.9 млн. рублей в 2015 году до 13,7 млн. рублей в 2016 году (на 4,8 млн. рублей, или в 1,5 раза) при сокращении количества ВМП (с 30,7 тыс. в

2015 году до 26,0 тыс. в 2016 году).

По результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджет взыскано 216,8 млрд. рублей, что на 14,2%, или на 27,0 млрд. рублей больше, чем в 2015 году, в том числе по выездным налоговым проверкам - 172,9 млрд. руб., что на 19,6% больше, чем в 2015 году. (рис. 3)

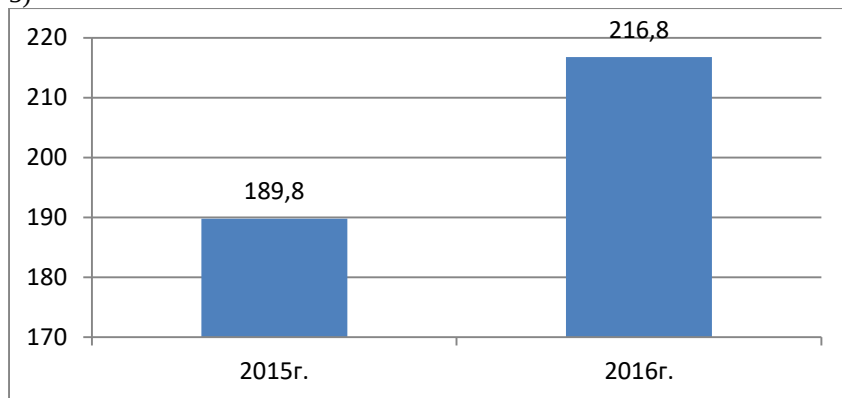


Рис. 3 Взыскано по результатам налоговых проверок в 2015-2016 гг. (млрд. руб.)

Одна результативная выездная проверка принесла в бюджет в среднем 6,7 млн. рублей, что в 1,4 раза больше, чем в 2015 году.

Внедрение ФНС России риск - ориентированного подхода к проведению проверок, усиление аналитической составляющей в контрольной работе, а также применение новейших автоматизированных аналитических инструментов позволили значительно повысить эффективность камеральных налоговых проверок.

Так, в 2016 году по сравнению с 2015 годом суммы дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных налоговых проверок увеличились на 25,9% и составили 102,3 млрд. рублей. (рис. 4)

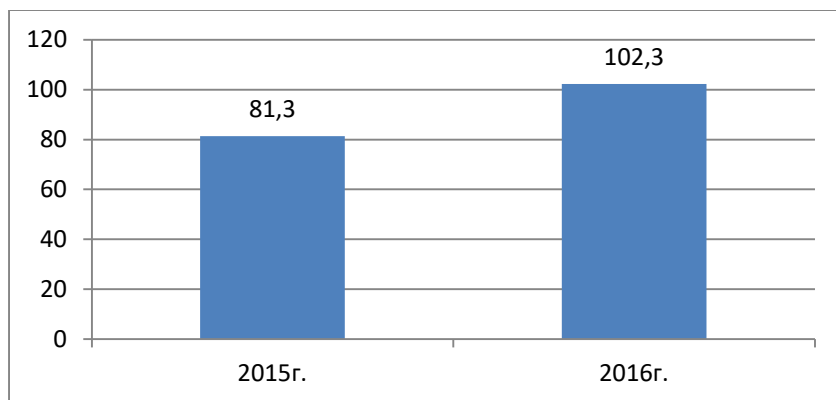


Рис. 4 Дополнительно начислено по результатам камеральных налоговых проверок в 2015-2016 гг. (млрд. руб.)

ФНС России повышена эффективность проверок возмещения НДС за счет внедрения с 01.10.2013 в эксплуатацию системы АСК «НДС».

За время использования АСК «НДС» в работе по контролю за возмещением НДС в 8 раз снизилось количество случаев заявления возмещения высокорисковыми организациями (с 791 в III квартале 2013 года до 101 во IV квартале 2016 года).

В целях контроля движения товара и формирования «цепочки» контрагентов в программном комплексе «АСК НДС-2» реализован инструментальный для выявления и пресечения схем уклонения от налогообложения.

Выявлены 31,1 тысячи деклараций с нарушениями, что составляет 2,1% от общего количества актуальных деклараций по НДС за IV квартал 2016 года.

Направлены 31,1 тысячи требований о представлении пояснений по контрольным соотношениям в адрес налогоплательщиков, в результате 17,4 тыс. налогоплательщиков представили уточненные декларации.

Введение новых систем контроля отразилось и на динамике поступлений НДС.

В 2016 году поступление НДС составило 2 657,4 млрд. рублей, что на 209,1 млрд. рублей, или на 8,5% больше, чем в 2015 году.

Наблюдаются положительные тенденции в контрольной работе налоговых органов, связанной с администрированием НДС.

Суммы взысканных платежей из сумм дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок деклараций по НДС в 2016 году выросли по сравнению с 2015 годом на 12,7% (или на 1,9

млрд. рублей) и составили 16,7 млрд. рублей. (рис. 5, рис. 6)

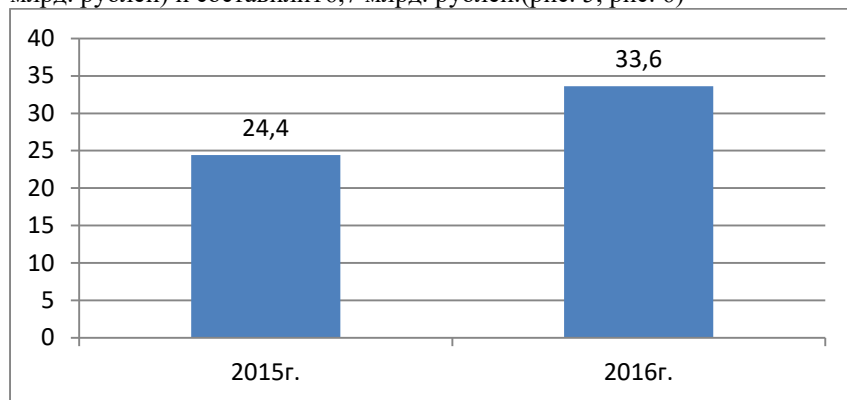


Рис. 5 Суммы дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных налоговых проверок деклараций по НДС в 2015-2016 гг. (млрд. руб.)

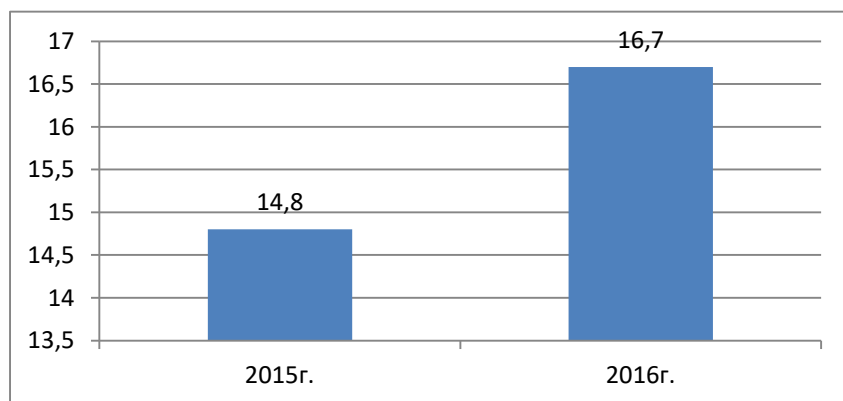


Рис. 6 Суммы взысканных платежей из сумм дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок деклараций по НДС в 2015-2016 гг. (млрд. руб.)

Таким образом, отметим позитив в администрировании налогов.

Для оценки прогнозируемых поступлений на очередной финансовый год, обеспечения своевременного и качественного составления бюджета, необходимо проведение достоверного анализа социально-экономического положения, перспектив и тенденций их развития в предстоящий период.

Рассмотрим результаты контрольной работы налоговых органов на примере отчетных данных МРИ ФНС РФ № 6 по РД.

Организацию, проведение и доначисления по результатам каме-

ральных и выездных налоговых проверок рассмотрим по данным таблицы 1.

Данные таблицы 1 показывают: камеральных налоговых проверок в 2014г. – 3248. в результате проверок нарушений законодательства о налогах и сборах было выявлено 3,1% от общего числа проведенных проверок, в 2015г. -4% и в 2016 г. – 3,8%. (3)

В 2015г. было проведено 11 выездных налоговых проверок, из них были выявлены нарушения по итогам всех проверок. В 2014 году было проведено 17 выездных налоговых проверок. Нарушения выявлены не были. В 2016 году 13 проверок. В 2014г. -дополнительно доначисленно 5854 тыс. руб. В 2015 году доначисления по результатам выездных проверок составили 9781 тыс. руб. и в 2016 году 10373 тыс. руб. (табл. 1)

Таблица 1

Организация проверок и их результаты

	2014г.	015г.	016г.
Количество КНП	3248	3488	4185,6
Количество КНП, выявивших нарушения	102	138	166
Удельный вес КНП, выявивших нарушения, %	3,1	4	3,8
Доначисленно по налогам и фин. санкциям по результатам камеральных проверок, руб.	2032	8864	9637
Количество ВНП	17	11	13
Количество ВНП, выявивших нарушения	0	11	13
Удельный вес ВНП, выявивших нарушения, %	-	100	100
Доначисленно по налогам и фин. санкциям по результатам выездных налоговых проверок, руб.	5854	9781	10373

Источник: Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов формы 2-НК за 2014-2016гг.

Доначисления с каждым годом увеличиваются и по результатам камеральных и по результатам выездных налоговых проверок. В 2015 и 2016 гг. по всем проведенным выездным проверкам были выявлены нарушения. (3)

Для сохранения стабильного уровня поступлений налогов и сборов в бюджет требуются неустанные усилия, как налоговиков, так и налогоплательщиков. От первых ждут более эффективного налогового контроля, а от последних – налоговой дисциплины и ответственности.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.

2. Отчетность МРИ ФНС РФ №6 по РД формы 1-НМ, за 2014 – 2016гг.
3. Отчетность МРИ ФНС РФ №6 по РД формы 2-НК, за 2014 – 2016гг.
4. Официальный сайт ФНС России. [Электронный ресурс] – М.: 2017. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>

МЕРЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДОВ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РФ

Салихов Г., студент 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;

Научный руководитель: Алиев И.А., к.э.н., ст. преп. кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше

Основным и необходимым условием эффективного функционирования налоговой системы любой страны является эффективная контрольная работа налоговых органов. Если организация контрольной работы налоговых органов неэффективна либо результат их работы низкий, то налогоплательщики не будут в полном объеме и своевременно уплачивать налоги, сборы, страховые взносы.

Главным стратегическим направлением в контрольной работе налоговых органов является усиление роли и значимости камеральных налоговых проверок. Но главенствующим является проведение углубленного камерального анализа налоговых деклараций и другой информации о деятельности налогоплательщиков, в том числе полученной из внешних источников.

Надо добиваться максимальной эффективности от использования накопленной информации при проведении проверок налогоплательщиков. Это необходимо, для того, чтобы налоговый инспектор не тратил время на поиск и обработку информации, полученной из внутренних и внешних источников, а также на ее сопоставление с показателями налоговых деклараций.

Кроме того, помимо своего главного назначения как средства контроля правильности и достоверности сведений, указанных в налоговой декларации, камеральная проверка – это еще и способ целенаправленного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

В качестве одного из основных факторов повышения эффективности проведения камеральных проверок рассматриваются мероприятия

по совершенствованию организационной структуры управления ФНС России по субъектам РФ и нижестоящих налоговых инспекций. Это необходимо для целей значительного количественного и качественного усиления состава контрольного блока налоговых органов, исходя из масштабности возлагаемых на него задач (3, с.35).

Желательно заменить действующую технологию камеральных проверок принципиально новой компьютерной технологией, основу которой должна составлять операция сравнения декларируемых показателей налоговых отчетов налогоплательщиков с соответствующими значениями, рассчитанными в нейросетевой модели (НСМ).

Как показывает анализ отечественной и зарубежной практики деятельности налоговых органов, современные технологии обработки данных налогового контроля включают широкий спектр методов исследования (проверки, обоснования, оценивания).

Особенно актуальным представляется применение косвенных методов исчисления налогооблагаемой базы, использование которых может принести большую пользу в условиях массового уклонения от уплаты налогов, усложнение применяемых российскими налогоплательщиками форм сокрытия объектов налогообложения. (4, с.47)

Наиболее показательным является опыт применения таких методов в Германии. Действующее германское законодательство прямо санкционирует применение указанных методов, а существующая в этой стране судебная практика свидетельствует о безоговорочном признании судами доказательств величины налогооблагаемой базы, основанных на применении косвенных методов исчисления.

Наиболее распространенными из них являются следующие:

– метод общего сопоставления имущества. Методика исчисления налогооблагаемого дохода данным методом подразделяется на две части:

а) учет изменения имущественного положения за отчетный период;

б) учет произведенного и личного потребления за отчетный период.

Сумма имущественного прироста, с одной стороны, и производственного и личного потребления, с другой, сопоставляются с декларированными доходами за отчетный период. На основании прироста имущества неизвестного происхождения делается вывод о том, что он стал следствием незадекларированных доходов за отчетный период (2, 109).

– метод, основанный на анализе производственных запасов. Используя данный метод, можно дать оценку правильности отраженного в отчетности объекта продаж с затратами на производство.

Основной задачей совершенствования форм и методов налогового контроля является повышение его эффективности. Для этого необхо-

димо ввести систему балльной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки. В предыдущем параграфе мы раскрыли сущность балльной оценки, широко применяемой в Германии. Напомним в чем ее суть. В зависимости от категории каждой проверенной организации – исходя из классификации на крупные, средние, малые и мелкие, а также отраслевой принадлежности – налоговому инспектору учитывается определенное количество баллов. При этом за отчетный период каждый из них должен набрать определенное минимальное количество баллов. Количество набранных баллов может служить основанием для вывода о его служебном соответствии.

Налоговое законодательство в части контроля за расходами физических лиц должно строиться исходя из того, что истинной целью такого контроля должно являться выявление доходов физических лиц, с которых не был уплачен налог на доходы физических лиц. А это возможно при наличии совершенного налогового законодательства в этой области. В первую очередь оно должно быть направлено на предотвращение использования налогоплательщиками схем уклонения от уплаты налогов. (6, с.32)

Проанализируем самые известные схемы уклонения от уплаты налогов физическими лицами:

1. Основанная на договоре займа (31, ГК РФ, ст. 308). Это связано с тем, что по НК РФ налоговые органы не имели права требовать от физического лица – залогадателя подтверждения того, что он действительно дал деньги тому лицу, которое ссылается на заем как источник своих расходов, подпадавших под налоговый контроль. Тем более, что налоговые органы, имея возможность налогового контроля за расходами физических лиц в рамках ст. ст. 86.1, 86.2, 86.3 НК РФ, не вправе были требовать от физического лица информации об источниках доходов, за счет которых он предоставил заем, так как расходы на предоставление займов не относились к числу тех расходов, которые попали в сферу действия налогового контроля за расходами физического лица.

2. За счет занижения цены в договоре купли-продажи имущества по сравнению с ценой, реально уплаченной по сделке (чтобы официальная цена сделки соответствовала сумме, с которой НК РФ предусмотрены имущественные вычеты).

3. Связанная с использованием договора дарения (31, ГК РФ ст. 572). Согласно п. 18 ст. 217 НК РФ доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, не включаются в целях налогообложения в совокупный доход, полученный физическими лицами в налоговом периоде.

4. Основанные на использовании легального определения понятия «налоговый резидент РФ», когда физическому лицу предлагается

провести больше полугода за пределами РФ (точнее, провести в календарном году на территории России менее 183 дней). Тогда такое лицо в данном календарном году не является налоговым резидентом РФ (1, ст. 11, п. 2) и, следовательно, его расходы (произведенные лично или через поверенных) в России в течение всего года независимо от их размеров и назначения не подпадают под налоговый контроль.

5. Связанная с оформлением приобретения имущества на специально созданное для этой цели юридическое лицо, не имеющее, кроме данного имущества, иных активов и не занимающееся какой-либо финансово-хозяйственной деятельностью.

Необходимо провести изменения в порядке проведения выездных налоговых проверок, установленном ст. 89 части 1 НК РФ. Данный порядок предполагает проверку правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также проверку своевременности перечисления налогов и сборов в бюджет.

В ходе проверки методологии учета налогоплательщиков (особенно крупнейших) затрачивается много времени, в связи с чем налоговыми органами отводится мало времени на выявления фиктивных взаимоотношений, направленных на уклонение от уплаты налогов.

В целях повышения эффективности выездных налоговых проверок предполагается целесообразным разделить процесс выездных налоговых проверок на (5, с.5):

- проверку методологии налогового учета;
- проведение налоговых расследований (отдел раскрытия налоговых правонарушений).

Задачей отдела раскрытия налоговых правонарушений является выявление схем уклонения от налогообложения:

- основанных на участие в цепочке контрагентов фирм-однодневок;
- основанных на юридических аспектах;
- основанных на участии оффшорных компаний;
- экспортных схем;
- схем, направленных на обналичку;
- основанных на реорганизации;
- основанных на использовании вкладов учредителей;
- основанных на займах;
- основанных на операциях купли-продажи лизингового имущества и др.;
- проведение совместных проверок, по мотивированным запросам МВД России;
- оформление результатов мероприятий налогового контроля;
- направление материалов налоговых проверок в МВД России.

Отделы раскрытия налоговых правонарушений должны будут осуществлять деятельность в рамках ст. 89 НК РФ. Считается целесообразным к работе данного отдела привлечь сотрудников отделов выездных проверок и сотрудников отделов документальных проверок и ревизий МВД России.

Рассмотрим меры в области налоговой политики, планируемые к реализации в 2017 году и плановом периоде 2018 и 2019 годов.

В целях повышения эффективности использования в налоговых правоотношениях пеней, по своей правовой природе носящих компенсационный характер и подлежащих уплате в случае нарушения установленных законодательством о налогах и сборах сроков уплаты сумм налогов, сборов и страховых взносов, снижения задолженности по уплате указанных платежей и обеспечения устойчивого формирования доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, необходимых для исполнения расходных обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, предлагается увеличить размер пени для юридических лиц.

При этом будет предложено установить прогрессивную шкалу ставок пеней в отношении юридических лиц, сохранив действующую ставку пени для платежей, просроченных менее чем на 30 календарных дней, и установив ставку в повышенном размере (до одной стопятидесятой ключевой ставки Банка России) в случае превышения этого срока.

В рамках улучшения условий для своевременного исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов в основных направлениях предусмотрено следующее. В настоящее время используются разнообразные способы уплаты платежей, регулируемых Налоговым кодексом, в наличной или безналичной форме через банки, кассы местных администраций, организации федеральной почтовой связи, в том числе с использованием интернет сервисов банков, с которыми налоговыми органами заключены соглашения, платежных терминалов банков и личных кабинетов налогоплательщиков.

При исполнении обязанности по уплате таких платежей должна быть обеспечена надлежащая идентификация плательщиков для защиты их прав.

Предлагается внести в Налоговый кодекс изменения, не предполагающие увязку исполнения обязанности по уплате налога, сбора, страхового взноса и характеристик лица, осуществляющего уплату таких платежей.

В целях совершенствования условий уплаты государственной пошлины заявителями, обратившимися в многофункциональные центры предоставления государственных и муниципальных услуг с запросами о предоставлении таких услуг, предлагается дополнительно урегулировать

порядок уплаты государственной пошлины в указанных центрах без взимания с заявителей платы за прием и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации соответствующих денежных средств.

В качестве меры по предотвращению и сокращению задолженности в бюджетную систему по налогам и сборам предлагается предоставить налогоплательщикам возможность заблаговременного (до момента возникновения задолженности) переноса срока уплаты налога.

В целях стимулирования быстрой и добровольной уплаты сумм налогов и пеней предлагается предоставить возможность налогоплательщику - физическому лицу до вступления решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в законную силу уплатить налоговую санкцию в уменьшенном в два раза размере назначенного штрафа при условии уплаты в полном объеме недоимки и соответствующих пеней.

ФНС намерена создать к 2018 г. общую систему идентификации граждан на основе данных всех загсов - «единое ID». Эта система интегрирует информационные данные, коими располагают отдельные ведомства, в единый блок. Можно будет перепроверять, и сопоставлять друг с другом ранее разрозненные данные различных ведомств. Переход к единой информационной системе позволяет эффективнее противостоять мошенничеству, от которого страдают как бизнес, так и государственная казна, избегать ошибок. Больше того, такой шаг подготовит переход от социального учета физлиц к учету домохозяйств в соответствии с продвинутой международной практикой.(7)

Работа налоговых органов в России за последние годы преобразуется в лучшую сторону. Особенно улучшена работа с налогоплательщиками и повышения их налоговой грамотности.

Совершенствование направлений деятельности налоговых органов позволяет повысить эффективность проведения налоговых проверок в перспективе, что в свою очередь будет способствовать улучшению экономического благополучия и финансовой безопасности государства.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.

2. Дадашева А.З., Пайзулаев И.Р. Налоговый контроль в РФ: Учебное пособие - М., КноРус, 2012.- 126с.

3. Кашин В.А., Сулейманов Д.Н. Повышение эффективности контрольной работы налоговых органов.//Финансы.-2013.-№11.-с.34-39.

4. Малис Н.И., Грундел Л.П. Новые направления налогового контроля и доходная база бюджетов всех уровней.//Финансы.-2014.-№10.-с.45-50.

5. Морозов В.В. Выездная налоговая проверка — один из дей-

ственных методов налогового контроля.//Налоговая политика и практика.-2013.- № 12.- с. 4-7.

6. Попонова М.А. Борьба с уходом от налогов: информационный аспект.//Финансы.-2015.-№2.-с.31-35.

7. Справочная правовая система «Консультант Плюс»-
<http://www.consultant.ru/>

КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ: ПОЛОЖИТЕЛЬНЫЙ ОПЫТ ДЛЯ РОССИИ

Мусаева Г., студентка 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;

Научный руководитель: Амирова М.Г., к.э.н., ст. преп. кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше

Фактически для всех развитых стран характерно, что вопросами взимания и контроля за правильностью уплаты налогов занимается специальный аппарат — налоговая служба.

Рассмотрим организацию контрольной работы налоговых органов Германии.

Специального налогового ведомства в Германии не существует. Налоговые инспекции входят в финансовую систему. Существует Федеральное министерство финансов и земельные министерства финансов. В каждой земле, кроме того, есть так называемая Верховная финансовая дирекция (Главное финансовое управление), подчиненная одновременно и Федеральному, и Земельному министерствам финансов (является и федеральным, и земельным органам). Верховной финансовой дирекции подчинены налоговые инспекции и таможенные органы.

В земельном Министерстве финансов существует налоговый отдел с подразделениями по отдельным налогам.

В Верховной финансовой дирекции, являющейся по существу посредническим органом, также есть отдел пошлин и налогов на предметы потребления, которые относятся к федеральной части дирекции, и отдел налогов на имущество, которые относятся к земельной части. Наряду с федеральными и земельными государственными чиновниками в Германии имеются консультанты по налогам. Это не работники Министерства финансов. Министерства выдают им лицензию на право деятельности. Они дают платные консультации.. (2, с.110).

В соответствии с Положением о проведении финансовой проверки, утвержденным Минфином Германии налоговая проверка проводится с целью установления и оценки обстоятельств дела, которые имеют су-

щественное значение для целей налогообложения, а не для изыскания дополнительных налогов. При назначении и проведении проверки учитываются принципы соразмерности средств, потраченных на проведение проверки, предполагаемым результатам и наименьшего вмешательства в дела предприятия. Налоговый орган принимает по собственному усмотрению решение о назначении проверки, ее сроках и объёме.

Контрольная работа налоговых органов по проведению проверок организуется на основании планов. Планы ежегодно и ежеквартально утверждаются руководителем налогового органа. Вышестоящие налоговые инстанции практически не участвуют в составлении указанных планов. Однако им предоставлено право самостоятельно проводить проверки отдельных налогоплательщиков. Данное право обычно используется при проверке наиболее крупных налогоплательщиков, которые имеют разветвленную производственную структуру (3, с.250).

Заслуживает внимания действующая в Германии система балльной оценки работы налоговых инспекторов, которые проводят контрольные проверки. Балльный нормативный показатель является средством для осуществления служебного или специального надзора, главным образом со стороны руководителей отделов налоговых проверок. Сущность балльной оценки состоит в следующем. В зависимости от категории каждой проверенной организации (исходя из классификации на крупные, средние, малые и мелкие, а также отраслевой принадлежности), налоговому инспектору засчитывается определенное количество баллов (от 1 до 8). При этом за отчетный год каждый инспектор должен набрать, как минимум, 34 балла, что является основанием для начальника сделать вывод об его служебном соответствии. По истечении финансового года руководитель отдела налоговых проверок делает заключение о том, имеются ли основания при значительном отклонении результатов работы конкретного налогового инспектора от нормативного показателя критически рассмотреть деятельность данного налогового работника и принять соответствующие организационные меры. Кроме того, балльный норматив служит основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наиболее оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами.(4, с. 46)

В распоряжении о назначении проверки указываются правовые основы ее проведения, виды налогов, подлежащих проверке, и отчетные периоды, охватываемые проверкой. В случае, если в ходе проверки работники налогового органа приходят к выводу о необходимости контроля каких-либо дополнительных вопросов, то тогда оформляется дополнительный документ о увеличении перечня проверяемых вопросов, с которым должен быть ознакомлен налогоплательщик.

Налогоплательщик давать справки, предъявлять бухгалтерскую

отчетность, журналы, деловую документацию и иные документы, давать пояснения.

По итогам налоговой проверки составляется акт. В акте отражаются выявленные в процессе проверки факты, имеющие существенное значение для налогообложения физических и юридических лиц, а также внесенные изменения в сумму подлежащих к уплате налогов. При отсутствии выявленных нарушений, а также внесения каких-либо изменений в сумму налоговых обязательств вместо составления отчета о проверке достаточно направить налогоплательщику уведомление о том, что нарушения отсутствуют по итогам проверки.

Рассмотрим способы отбора налогоплательщиков для проведения проверок.

В Германии используются два способа отбора налогоплательщиков для проведения документальных проверок:

Первый способ - это случайный отбор. Данный способ предполагает выбор объектов для проведения контрольных проверок. Проверки проводятся на основе применения методов статистической выборки. При этом преследуются следующие цели:

- обеспечение максимально возможного охвата организаций контрольными проверками;

- профилактика налоговых нарушений внезапно и непредвиденностью контрольных проверок;

- оценка общего состояния налоговой дисциплины на контролируемой налоговым органом территории.

Второй способ -специальный отбор. Этот способ обеспечивает целенаправленную выборку налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения налоговых нарушений представляется наиболее высокой по результатам анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике. Отбор предприятий данным способом осуществляется отделами контрольных проверок налоговых инспекций на основании анализа данных картотеки организаций, которая содержит всю необходимую информацию о налогоплательщиках, а также с учетом предложений отдела, который занимается начислением налогов. Налоговое законодательство Германии предполагает начисление налогов на основании данных представленных налогоплательщиком налоговых деклараций, бухгалтерского баланса и счета прибылей и убытков с последующим направлением налогоплательщику соответствующего уведомления о разном подлежащих уплате налогов.

При целенаправленном отборе налогоплательщиков для проверки выбираются такие организации, налоговая проверка которых представляется приоритетной. При отборе организации для целей проведения проверок основное внимание уделяется анализу следующих факторов:

- наличие крупных изменений в структуре налогового баланса организации по сравнению с налоговым балансом на момент последней проверки;

- полнота учета доходов организации. При этом широко используются возможности сопоставления с показателями доходности других аналогичных организаций;

- соотношение вложений частных средств в развитие организации и объемов изъятия материальных и финансовых средств для личного потребления. Отметим, что превышение вкладов над изъятиями в течение длительного времени является основанием для назначения проверки;

- информация о нарушениях налогового законодательства, которая поступила от других контролирующих организаций. В соответствии с законодательством Германии все государственные службы обязаны сообщать налоговым органам об известных им фактах уклонения от уплаты налогов. А также, отметим, что налоговые органы имеют право получать информацию о налогоплательщике, которая является по законодательству его коммерческой тайной. Но только в том случае, если имеются существенные основания предполагать, что данным налогоплательщиком совершено налоговое правонарушение, и в непосредственной связи с проводимым расследованием этого правонарушения;

- продажа (приобретение) земельных участков, изменения в правах пользования земельными участками ввиду появления в результате проведения этих операций значительных сумм доходов (расходов) организаций;

- реализация другого имущества организации в крупных размерах.

Например, в случае продажи автомобиля организации в соответствующей строке налоговой декларации не показало прибыль от данной операции, возникает сомнение в правильности отражения доходов в налоговой декларации;

- участие в других организациях, наличие финансовых вкладов, ценных бумаг;

- приобретение, отчуждение, реорганизация, прекращение деятельности организации;

- получение финансовых дотаций от государства, вызывающее необходимость осуществления контроля за соблюдением условий государственного субсидирования;

- информация от Минфина Германии о совершении организацией крупных экспортных (импортных) операций. Отметим, что по законодательству Германии таможенные органы входят в систему Минфина;

- предварительные вычеты сумм налога с оборота с точки зрения соблюдения организацией условий для осуществления этих вычетов;

- прирост имущества налогоплательщика неясного происхождения;

- подготовительные действия к уклонению от налогов.

Анализ организации контрольной работы налоговых органов Германии свидетельствует о том, что наличие эффективной процедуры отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок является абсолютно необходимым для рациональной организации системы налогового контроля. Только применение данной процедуры может обеспечить в условиях значительной нагрузки на специалистов налоговых органов максимальную результативность проверок как с точки зрения произведенных по их результатам доначислений в бюджет, так и с точки зрения их профилактического воздействия на налогоплательщиков.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.

2. Букина И.С., Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для магистров. – М.: ЮРАЙТ, 2013. – 428 с.

3. Романовский М.В. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов.– СПб: Питер, 2011.-524.

4. Малис Н.И., Грундел Л.П. Новые направления налогового контроля и доходная база бюджетов всех уровней.//Финансы.-2014.- №10.-с.45-50.

СОДЕРЖАНИЕ И РОЛЬ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Учакаева Д., студентка 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;
Научный руководитель: Абдуллаева Ш.Г., к.э.н., доцент кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше

Системе налогового контроля характерен государственный властный характер. Властный характер в системе налогового контроля проявляется в осуществлении функций по контролю за исчислением и уплатой плательщиками налогов и других обязательных платежей субъектами рассматриваемой системы. Государственный властный характер налогового контроля обусловлен особенностью налоговых правонарушений, которые основаны на основной функции налогов, которой является фискальная функция. А также нежеланием налогоплательщиков уплачивать налоги.

Особенностью налогового контроля является то, что это особые отношения, которые возникают по поводу отчуждения у налогоплательщиков денежных средств. В таких отношениях необходима прочная пра-

вовая основа.

В сфере налоговых отношений, а так же соответственно при осуществлении налогового контроля определяющим является НК РФ. Налоговый контроль следует рассматривать как функциональный элемент, а так же как основную форму налогового администрирования.

К уплате налогов привлекаются налогоплательщики, среди которых проводится постоянная предупредительная работа, отслеживание объектов налогообложения.

Контроль за сборами налогов предполагает учет налогоплательщиков и объектов налогообложения, проверка итогов финансово-хозяйственной деятельности, хозяйственных операций и т. д. Условием осуществления налогового контроля является информационность. Активную роль в создании и постоянном совершенствовании информационной системы играют субъекты налогового контроля.

Особая назначение налогового контроля состоит также в необходимости стабилизации финансовой системы, своевременного поступления бюджетных доходов, соблюдения налоговой дисциплины, которая является условием качественного исполнения юридическими и физическими лицами обязательств перед государством.

В разных аспектах рассматривают налоговый контроль: организационном, техническом и методическом.

Организационный налоговый контроль представляет собой выбор видов форм контроля, состав его субъектов и объектов.

С методической точки зрения налоговый контроль охватывает методы осуществления контрольных действий.

Технический налоговый контроль представляет собой совокупность приемов проверки, их последовательности и взаимоувязки.

Объект налогового контроля можно рассматривать как разновидность денежных отношений публичного характера, которые возникают в процессе взимания налогов, сборов и страховых взносов, а также привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности. (3, с.36)

Предметом налогового контроля является своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов, сборов и страховых взносов. Но также следует отметить, что наряду с уплатой налогов, к числу главных обязанностей налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей является также ведение в установленном порядке учета своих доходов, расходов и объектов налогообложения и представление налоговым органам документов, необходимых для начисления и уплаты налогов и сборов. (1, ст.23)

Субъектами налогового контроля являются органы налоговой службы (Федеральная налоговая служба и ее подразделения в РФ), кото-

рые осуществляют непосредственно оперативный контроль за поступлением налогов, сборов, страховых взносов и других обязательных платежей в бюджет государства. Непосредственное отношение к контролю за поступлением налогов в отдельных случаях имеют и другие органы. К таким органам относятся финансовые органы, органы Федерального казначейства, банковские органы, органы внутренних дел, таможенные органы, страховые органы, комитеты по земельным ресурсам и землеустройству, и т.д. Поэтому особенно главным является вопрос о взаимодействии названных организаций. А так же разграничение функций и ответственности за исполнение обязанностей, которые связаны с налоговым контролем.

Налоговые отношения возникают у государства в лице субъектов налогового контроля с субъектами налогообложения. Субъектами налогообложения являются юридическими и физическими лицами. К субъектам налогового контроля значит, их также можно отнести.

В ходе налогового контроля осуществляется взаимодействие между субъектом и объектом. Взаимодействие носит характер прямой и обратной связи. Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, которые используются для формирования управленческих решений. Обратная связь подводит итоги качества проведения налогового контроля, а также говорит степени его воздействия на объект. В практике налогового администрирования активно используется свойство прямой связи. А обратная связь служит основой для принятия решений. Общеэкономического значения в части обеспечения эффективности использования экономических ресурсов –это во-первых. А, во-вторых, организационной направленности - в части реформирования работы налоговых органов.

Основной целью налогового контроля является создание хорошей системы налогообложения и достижение уровня исполнительности налоговой дисциплины среди налогоплательщиков, налоговых агентов и других лиц. При соблюдении налоговой дисциплины нарушение налогового законодательства исключаются или при незначительном их количестве.

Перечислим основные задачи налогового контроля.

Во-первых, неизбежное наказание нарушителей налогового законодательства.

Во-вторых, обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет.

В- третьих, предупреждение нарушений налогового законодательства, а также возмещение ущерба, причиняемого государству в результате неисполнения своих обязанностей плательщиками налогов, сборов, взносов и налоговыми агентами. (4, с.107)

Налоговые органы не ограничиваются лишь проверкой соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления налогов и своевременностью их уплаты. На них возлагается проверка соблюдения юридическими и физическими лицами, а также должностными лицами действующих законов и нормативных актов.

С учетом всего сказанного можно сделать следующий вывод. Налоговый контроль представляет собой систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью ее оптимизации для качественного исполнения налогового законодательства.

Содержание налогового контроля включает:

- проверку исполнения налогоплательщиками обязанностей по исчислению и уплате налогов;

- проверку постановки на налоговый учет и исполнение обязанностей налогоплательщиками;

- проверку правильности ведения бухгалтерского (налогового) учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;

- проверку выполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов во внебюджетные фонды;

- проверку соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством;

- проверку соблюдения банками обязанностей, которые предусмотрены налоговым законодательством;

- предупреждение и пресечение нарушений налогового законодательства;

- выявление проблемных категорий налогоплательщиков;

- выявление нарушителей налогового законодательства и привлечения их к ответственности;

- возмещение материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения плательщиками налогов и сборов, налоговыми агентами и иными лицами обязанностей, которые предусмотрены налоговым законодательством. (2, с.37)

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.

2. Дадашева А.З., Пайзулаев И.Р. Налоговый контроль в РФ: Учебное пособие - М., КноРус, 2012.- 126с.

3. Дорофеева Н.А., Брилон А.В., Брилон Н.В. Налоговое администрирование./Учебник. М.:ИТК «Дашков и К°», 2013. – 296с.

4. Погорелова М.Я., Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебное пособие— ИЦ РИОР НИЦ, ИНФРА-М, 2013.- с. 208.

ФОРМЫ И МЕТОДЫ КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РФ

Мутаева Р., студентка 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;

*Научный руководитель: Алиева Э.Б., к.э.н., доцент кафедры
ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше*

Форма налогового контроля это способ организации контрольных действий. В соответствии с НК РФ, формой налогового контроля является система мероприятий, которые осуществляют налоговые органы. К формам налогового контроля относятся следующие мероприятия контрольной работы налоговых органов: налоговый проверки; получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов; проверка данных учета и отчетности; осмотр и обследование помещений и территорий, используемых для извлечения доходов и другие формы. (1, ст.82)

С 1 января 2015 года в России введена новая форма налогового контроля - налоговый мониторинг.

Проведение налогового мониторинга осуществляется в соответствии с регламентом информационного взаимодействия по представлению документов (информации) или доступа к информационным системам организации.

С заявлением о проведении налогового мониторинга может обратиться организация, которая отвечает одновременно нескольким критериям:

- совокупная сумма налогов (НДС, налог на прибыль, акцизы, НДПИ), которые подлежат уплате за предыдущий год составляет не меньше 300 млн. рублей;
- совокупный объем полученных доходов за предыдущий год - не менее 3 млрд. рублей;
- общая стоимость активов на 31 декабря предыдущего года составляет не менее 3 млрд. рублей.

За периоды проведения налогового мониторинга налоговые органы не имеют права проводить налоговые проверки с выездом на предприятие. За исключением установленных случаев.

В ходе мониторинга налоговый орган формирует мотивированное мнение, которое содержит позицию по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов.

В случае несогласия налогоплательщика с этим мнением принимается проведение взаимосогласительной процедуры.

По сравнению с другими формами налогового администрирования налоговому мониторингу характерны преимущества, которые являются неоспоримыми. Это освобождение от налоговых проверок, а также публичное и официальное признание организации надежным и ответственным налогоплательщиком, который ведет прозрачный и открытый бизнес. Эти преимущества, в свою очередь приводят к увеличению участников налогового мониторинга.

В 2016 году были поданы заявления на участие в налоговом мониторинге. По данным ФНС России из них было одобрено семь участников, а в 2017 году количество заявок существенно возросло в два раза. Решение о проведении налогового мониторинга в текущем году принято уже в отношении 14 новых участников. (5)

Отметим, что в течение 2016 года налоговые органы впервые использует налоговый мониторинг как новую форму налогового администрирования.

Результатом такого взаимодействия между бизнесом и налоговыми органами является минимизация налоговых рисков и повышение уровня определенности у налогоплательщиков в отношении, как совершенных операций, так и планируемых. А также у участников налогового мониторинга есть возможность оперативно согласовывать методологические позиции и запрашивать мотивированное мнение налогового органа, которое гарантирует отсутствие налоговых санкций, таких как пени и штрафы.

Мы уже выше отмечали, что для перехода на налоговый мониторинг организациям необходимо представить соответствующие заявления. Срок подачи такого заявления не позднее 1 июля года, который предшествует периоду, когда проводился налоговый мониторинг.

Налоговый мониторинг предусматривает выбор каждым из участников оптимальной модели информационного взаимодействия с налоговым органом, который обеспечивал бы доступ к данным бухгалтерского и налогового учета, а также получение информации о системе внутреннего контроля, применяемой налогоплательщиком.

Предоставление налоговому органу в оперативном режиме непосредственного доступа к данным позволяет, с одной стороны, существенно ограничить диапазон контрольных мероприятий, проводимых в отношении каждой организации. А с другой стороны это позволяет уменьшить расходы бизнеса на выполнение требований налогового законодательства.

В зависимости от времени совершения контроля выделяют три основные формы налогового контроля – предварительный, текущий и

последующий. Все они находятся в тесной взаимосвязи, отражая непрерывный характер контроля.

На практике нужно добиваться сочетания трех форм налогового контроля -последующего, текущего и предварительного. На данный момент в России преобладает последующий контроль. Широкое использование данной формы контроля обусловлено низким уровнем информированности налоговых органов, правовым нигилизмом плательщиков налогов и одновременно слабой работой с ними. В процессе развития налогового контроля уже увеличивается значение текущего и предварительного контроля. Предварительный контроль включает сбор, обработку и оценку большого количества информации о налогоплательщиках. Соответственно имеющейся информации проводится выборочная проверка плательщиков налогов, а также проводится работа по разъяснению налогового законодательства.

Предварительный контроль проводится перед совершением проверяемых операций. Это дает возможность обнаружить нарушения налогового законодательства еще на этапе планирования. Главным инструментом, при помощи которого проводится предварительный контроль, является камеральная налоговая проверка. Эти проверки осуществляются по месту расположения налогового органа. Камеральная проверка проводится на этапе представления налоговых документов и деклараций плательщиком налогов и сборов. А также документы, которые являются основанием для исчисления и уплаты налога, а также остальных документов, касающиеся деятельности плательщика налогов и находящихся в распоряжении налогового органа.

Последующий контроль - это неотъемлемая часть налогового контроля. Сущность его заключается в проверке финансово-хозяйственной деятельности физических лиц и организаций за прошедший период на предмет полноты, правильности исчисления и своевременности поступления предусмотренных действующим налоговым законодательством. При последующем контроле характерно более глубокое изучение всех сторон финансово-хозяйственной деятельности. Это дает возможность выявить отрицательные стороны текущего и предварительного контроля. Данная форма контроля проводится методом осуществления выездных проверок. В ходе этой проверки применяется ряд методов. К таким методам можно отнести обследование, наблюдение и анализ прямо на рабочем месте – в организациях.

Под встречной налоговой проверкой понимается сопоставление различных экземпляров одного и того же документа. Он используется для документов, которые оформляются сразу в нескольких экземплярах - счета-фактуры, накладные и т.д.

По характеру контрольных мероприятий контроль может быть

плановым и внеплановым, т.е. внезапный налоговый контроль.

Плановый контроль подчинен определенному планированию, а внеплановый (внезапный) – осуществляется в случае внезапно возникшей необходимости. Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Но преобладающей формой контрольной работы налоговых органов является плановый контроль. (2, с.134)

Внеплановые проверки проводятся по мере необходимости.

Налогоплательщик обязан встать на налоговый учет по месту нахождения организации, по месту нахождения обособленных подразделений организации, месту жительства физического лица.

Физические лица, которые не являются индивидуальными предпринимателями, становятся на налоговый учет в налоговой инспекции, согласно месту своего жительства, исходя из той информации, которые представляют организации, осуществляющие регистрацию физических лиц и акты гражданского состояния по месту жительства. Эти организации обязаны передавать в налоговые органы информацию о регистрации, рождении или смерти физических лиц.

Налоговый орган, в свою очередь, обязан поставить на учет налогоплательщика и выдать ему свидетельство. (5)

Каждому налогоплательщику присваивается ИНН, действующий на всей территории РФ, единый по всем видам сборов и налогов.

ИНН налогоплательщика указывается в каждом из направляемых ему уведомлений налоговым органом. Каждый налогоплательщик обязан указывать свой ИНН во всех декларациях, отчетах, заявлениях или иных документах, подаваемых им в налоговый орган.

Перечислим стадии налогового контроля: регистрация и учет плательщиков налогов и сборов; прием налоговой отчетности; проведение камеральных налоговых проверок; начисление налоговых платежей к уплате; контроль за своевременной уплатой начисленных сумм; проведение выездных налоговых проверок; контроль за реализацией материалов проверок и уплатой начисленных финансовых санкций и административных штрафов.

Налоговый контроль проводится с применением различных методов, таких как наблюдение, проверка, обследование, анализ и ревизия.

Наблюдение предполагает общее ознакомление с состоянием избранного объекта налогового контроля.

Проверка касается основных вопросов финансовой деятельности и проводится в налоговой инспекции или на месте для выявления фактов нарушений налоговой дисциплины и устранения их последствий.

Обследование проводится с целью фиксации сторон деятельности хозяйствующего субъекта с последующим использованием материа-

лов для уточнения показателей, связанных с его доходностью, взаимоотношениями с субъектами налогового контроля по поводу уплаты налогов

Анализ осуществляется на базе текущей и годовой отчетности, отличается системным подходом, а также использованием таких аналитических приемов, как средние и относительные величины, группировки, сравнения и др.

Ревизия проводится на месте и основывается на проверке первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности, фактического наличия денежных средств.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.
2. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник для бакалавров. – М.: ЮРАЙТ, 2012.- с 747.
3. Пансков В.Г. Дискуссионные вопросы налогообложения.//Финансы.-2016.-№8.-с.23-28
4. Пономарева Н.В., Пыркин В.А. Вопросы налогового контроля.//Финансы.-2014.-№6.-с.8-12.
5. Официальный сайт ФНС России. [Электронный ресурс] – М.: 2017. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ВИД ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

*Дадашев А., студент 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;
Научный руководитель: Абдулманапов С.Г., д.э.н., профессор
кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал
в г. Избербаше*

Практикой налогообложения выработаны различные формы и методы контроля сбора налогов, соблюдения налогового законодательства. Развитие и смена этих форм предопределяются развитием экономических и правовых институтов.

Налоговый контроль в качестве системы мер за соблюдением налогового законодательства является одним из основных условий эффективного функционирования налоговой системы в государстве. Его приоритетность обусловлена значимостью объемов налогов и сборов как источников доходов бюджета, с помощью которых государством реализуются конституционно закрепленные права человека и гражданина.

Главная задача налогового контроля - обеспечение экономической безопасности государства. Основными методами достижения экономической безопасности должны быть прогноз, предупреждение и пре-

сечение налоговых правонарушений, а уже затем - применение карательных санкций.

Мировой опыт свидетельствует, что результаты деятельности налоговой системы любого государства зависят от качества налогового контроля. При его низкой эффективности налогоплательщики имеют возможность уклониться от уплаты налогов, что приводит к резкому снижению поступления налогов в бюджет, невыполнению государством социальных программ, повышению социальной напряженности в обществе.

Налоговый контроль позволяет реализовать свои права государству по защите его финансовых интересов в части формирования доходов государственного бюджета, а также финансовые интересы субъектов хозяйствования посредством налогового регулирования протекающих процессов через систему законодательных, административных и правоохранительных мер. (7, с.41).

Налоговый контроль как часть государственного финансового контроля реализуется в форме налоговых проверок и распространяется на финансовую деятельность государства, органов местного самоуправления, а также налогоплательщиков физических и юридических лиц. Он оказывает существенное влияние на организацию планирования, учета и отчетность налогоплательщиков, от качества налогового контроля зависит повышение эффективности сбора налогов в бюджеты различного уровня, бюджеты государственных внебюджетных фондов. Налоговый контроль способствует предупреждению и профилактике налоговых правонарушений.

В зависимости от объектов проверки задачи налогового контроля можно разделить на две функциональные группы.

Первая группа задач включает в себя мониторинг налоговых поступлений в бюджет, контроль за соблюдением всеми участниками налоговых отношений законодательства о налогах и сборах, профилактику правонарушений со стороны всех участников налоговых отношений.

Во вторую группу задач входит проверка законности, целесообразности и эффективности предоставления налоговых преференций налогоплательщикам, применение налоговых санкций, формирование информационной базы при проведении налогового планирования.

Налоговый контроль в современных условиях находится на стыке экономических, правовых процессов и его следует рассматривать с различных позиций, комплексно:

- как функцию управления государством финансами и экономикой;
- как систему государственных органов, осуществляющих государственный контроль в финансовой сфере;

- как особый вид деятельности по исполнению налогового законодательства, реализуемый уполномоченными органами и вытекающий из сущности налоговых отношений. (7, с.43).

Правовые акты, которые определяют организацию налогового контроля, составляют принципиальные основы налогового контроля.

Налоговый контроль выполняет контрольную функцию. Вместе с тем, в условиях современной российской экономики, где посредством налоговых поступлений формируется существенная часть бюджета, речь идет о реализации фискальной функции налогов. Следует признать, что, с ограничением сущности контроля лишь к обеспечению законности при уплате налогов и сборов, сужается его экономическая составляющая.

Игнорировать экономико-юридическую природу налогового контроля, являющегося по сути дела синтезом экономической и юридической составляющей, невозможно. Раскрывая сущность понятия «налоговый Контроль», оперируя юридическими понятиями, важно понимание его экономической составляющей. Юридические и экономические элементы понятия представляют собой систему, находящуюся в динамике, дополняют друг друга. Так наполняемость бюджета (одна из функций налогового контроля) возможна при тщательном налоговом контроле, выявлении нарушителей и привлечению их к ответственности.

Налоговый контроль в условиях современной России - сложный, многогранный механизм, система взаимодействующих элементов, которые представлены на рисунке 1.

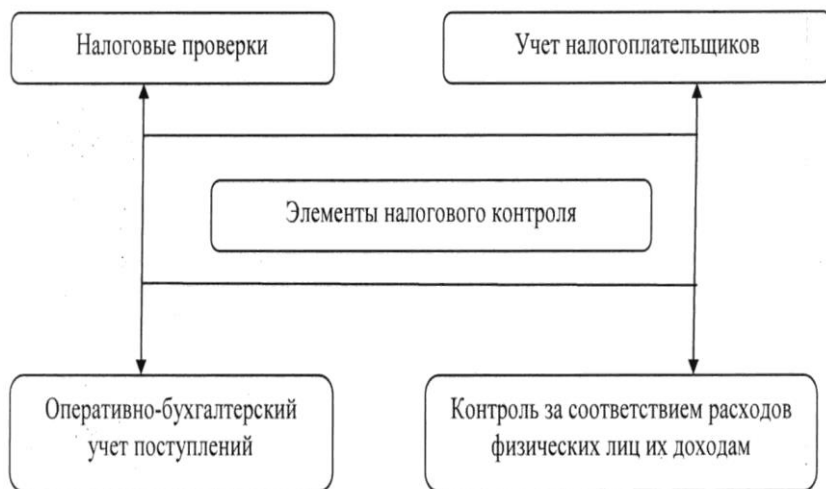


Рисунок 1 - Элементы налогового контроля (9, с.13)

Можно выделить следующие группы принципов организации

налогового контроля на территории Российской Федерации (таблица 1):

Таблица 1

Группы принципов налогового контроля

Группы принципов	Наименование принципов
правовая определенность	- законности установления; - юридического равенства; - юридической ответственности; - защиты прав
административные	- всеобщности; - единства; - объективности и достоверности; - взаимодействия и обмена информацией; - планомерности и регулярности
этические	- соблюдения прав человека и гражданина; - гласности; - добросовестности субъекта
экономическая эффективность	- соблюдения налоговой тайны; - возмещения ущерба

Источник: Разработана автором на основании изученной литературы.

Налоговый контроль как составная часть финансового контроля основан на методе и принципах финансового контроля. В качестве предмета государственного финансового, следовательно, налогового контроля выступают средства консолидированного бюджета.

Методом финансового контроля можно назвать комплексное и взаимосвязанное изучение достоверности, законности, рациональности и рентабельности финансово-экономических процессов и операций на базе применения плановой, отчетной, учетной и прочей экономической информации совместно с анализом текущего состояния подконтрольных объектов.

Ключевое условие для достижения задач и целей государственного финансового контроля заключается в соблюдении основных принципов, которые охватывают всю контрольную деятельность. Стоит выделить и важнейшие условия для формирования системы финансового контроля со стороны государства. Несмотря на то, что данные условия по своей сущности и не являются правилами, они предопределяют эффективность каждого из элементов государственного финансового контроля, а также эффективную работу системы финансового контроля, в общем. (33, с.73).

Нам необходимо раскрыть содержание всех представленных тре-

бований и принципов, которые считаются основными правилами государственного контроля над финансами и налогами.

1. Принцип законности.

Среди совокупности принципов финансового контроля, основное значение отводится именно принципу законности, поскольку он считается неотъемлемым условием для осуществления других принципов. Источником государственного финансового контроля является российское законодательство. Это значит, что функционирование органов финансового контроля (в частности их меры, приемы, процедуры и методы, принимаемые ими) должно четко соответствовать законам РФ и прочим нормативно-правовым актам.

Строго должны соблюдаться те интересы контролируемых, которые предусмотрены законом и нормативно-правовыми актами РФ. Контролеры не имеют права допускать по отношению к контролируемым какого-либо произвола.

Принципом законности предусматривается:

- качество нормативно-правовой базы государственного контроля над финансами и всего законодательства РФ. Это означает соответствие государственного финансового контроля задачам социального развития, наращивания и стабилизации финансовой базы. Заметим, что далеко не каждый нормативно-правовой акт способствует усовершенствованию и развитию системы финансового контроля. Кроме того, не каждый нормативно-правовой акт нужным образом соответствует общественным потребностям, правам и свободам каждого члена общества, которые гарантированы Конституцией РФ. Что же касается непосредственно законов, то иногда ими предусматривается с формальной точки зрения «законная» возможность нерационально и необоснованно использовать государственные финансы;

- соблюдение правовых норм органами государственного контроля над финансами при осуществлении своих контрольных функций, а также организациями, которые имеют с органами государственного финансового контроля какие-либо правовые взаимоотношения.

2. Принцип независимости.

Контролеры (органы финансового государственного контроля) должны обладать функциональной, организационной, материальной и другого характера (в плане личной заинтересованности, родственных связей и т.д.) независимостью от юридических или физических лиц, деятельность которых они призваны проверять. Также контролеры должны обладать независимостью со стороны физических лиц. К примеру, итоги проверки будут менее объективны, в случае если его положение в государственном устройстве будет каким-либо образом зависимо от результатов направления, к которому объект проверки имеет отношение.

Принцип независимости органов ГФК имеет немаловажное значение, т.к. при осуществлении данного принципа, государственные контролеры смогут успешно реализовывать свои функции, достигать поставленные задачи и цели. Независимость органа финансового контроля обосновывается его статусом, функциями и подчинением в системе государственных органов. Непосредственно структура органов государственного контроля над финансами предусматривает их прямое и косвенное подчинение друг другу.

Важно, чтобы независимость органов финансового контроля была закреплена на законодательном уровне. Характерными чертами независимости являются оптимальность и четкость формально установленных обязанностей и прав. Помимо этого, факторами независимости, считаются источники, финансирующие органы государственного финансового контроля: финансирование системы должно осуществляться из государственного бюджета и выделяться отдельным рядом.

В среде специалистов популярна точка зрения о том, что сущность независимости органа ГФК выражается в его праве определять:

- объект контроля;
- методику контроля;
- форму и содержание отчета.

Кроме того, независимость подкрепляется правом органа финансового контроля самостоятельно устанавливать сроки, объемы и способы реализации контрольных проверок. Наряду с этим нельзя исключать возможность запросов со стороны других органов на осуществление контроля. Однако контрольные органы должны иметь право такие запросы отклонять, если на то имеются формально установленные основания.

Вместе с тем, независимость может снижаться, в случае законодательного ограничения определенных аспектов деятельности органа ГФК. К примеру, независимость Счетной палаты РФ уменьшается при закреплении на уровне законодательства обязанностей по включению в программы и планы ее деятельности обращений и поручений палат парламента не менее 1/5 от всего числа депутатов парламентских палат. Иными словами, так сохраняется возможность открытого влияния на Счетную палату РФ.

3. Принцип гласности или публичности и доступности.

Значимость принципа гласности финансового контроля обуславливается тем, что его осуществление способствует информированности не только органов власти, но и широкой общественности о существующем положении дел как в управлении финансовой системы, так и в государственном управлении в целом. Публичность государственного контроля над финансами – это обязательный атрибут демократического современного государства.

Принципом гласности предусматривается открытость деятельности органа ГФК, а это означает, что каждый гражданин имеет право на доступ к информации об итогах контрольной деятельности. Необходимым считается публикация в прессе (разумеется, учитывая государственную и коммерческую тайну) не только отчетных материалов по итогам проверок, но и официальных ответов органов судебной и исполнительной власти на результаты деятельности контролеров. В частности, ответы должны содержать указания на принятые меры по устранению нарушений (также предусматривается оценка не только данных ответов, но и оценка реакции органов власти на обнаруженные недостатки в целом).

Необходима прочная взаимосвязь органов финансового контроля со СМИ (издательства, телевидение, радио, пресса, интернет) с целью обнародования или публикации материалов по контрольным проверкам.

Такие приемы способны заставить нарушителей и тех лиц, которые их прикрывают, держать ответ не только перед представителями правоохранительных органов, но и перед всей общественностью, что, несомненно, поставит под сомнение надежность нарушителей и подорвет их репутацию. При этом появляется необходимость охраны конфиденциальных сведений в целях соблюдения тайн, охраняемых законом.

В законодательном порядке должны быть закреплены правила публикации результатов контроля (в том числе процедуры санкционирования, условия и т.д.). Также отметим, что публикация данных результатов будет способствовать становлению устойчивого мнения в обществе о необходимости и пользе финансового контроля. Например, в западноевропейских странах распространено негласное правило о том, что именно общественность выступает в роли окончательного судьи контролера.

4. Принцип объективности.

Подходы контролеров к планированию проверки и ее проведения должны исключать предрасположенность и предвзятость, а также личные мотивы (политический заказ, корыстные цели и т.д.) Так, планирование и проведение контрольных мероприятий должны исключать любую предубежденность о заведомо отрицательных аспектах в деятельности проверяемого объекта.

Беспристрастными должны быть и выводы контролеров об итогах проверки (в частности в плане предъявления материалов проверки). Выводы должны быть обоснованы реальными фактами, то есть материалами, отражающими необходимую информацию. О том насколько качественно предоставленная информация, можно судить по таким пунктам как: правдивость, своевременность, организованность, объемность, необходимость.

5. Принцип ответственности.

Принцип ответственности можно рассматривать по трем направ-

лениям:

- ответственность контролеров;
- ответственность контролируемых лиц;
- ответственность третьих лиц, то есть тех, которые обладают исполнительными полномочиями государственных органов.

Рассмотрим каждое из этих направлений в связи с предметом исследования. Каждый субъект за выполнение возложенных на него функций контроля ненадлежащим образом должен понести административную, экономическую или дисциплинарную ответственность. Ответственность должна быть формально закреплена за исполнение каждой контрольной функции. Ответственность должна быть четко очерченной и закрепленной за каждым соответствующим субъектом. В ином случае контролер не сможет в должной степени реализовывать свои обязательства по контролю. Кроме того, ответственность способствует более выполнимым, обоснованным и по-настоящему нужным рекомендациям по совершенствованию деятельности подконтрольных объектов.

Надо сказать, что ответственность контролеров со стороны государства имеет приоритетное значение, поскольку от их деятельности, их заключений по результатам проверки зависит экономическая безопасность государства и в целом благосостояние общества.

В это же мы не можем отрицать тот факт, что принцип ответственности нарушается и законодательной, и исполнительной властью РФ на всех уровнях управления.

Стоит заметить, что вопросы ответственности полноценно не отображены и в Законе о Счетной палате Российской Федерации. В данном Законе говорится исключительно об ответственности инспекторов, но нет никаких указаний на ответственность членов (аудиторов и инспекторов) Счетной палаты за ненадлежащее исполнение или неисполнение возложенных на них обязательств.

Должны быть выявлены виновники найденных ошибок и злоупотреблений в управлении государственными финансами либо государственной собственностью. Они должны нести ответственность в соответствии со степенью тяжести (в плане финансовых последствий) и степенью влияния допущенных неадекватных либо незаконных действий в отношении государственных финансов (в частности приносящих государству прямой или опосредованный ущерб).

Третьи лица, в том числе органы государственной власти, имеющие право принимать решения на основе предписаний или представлений органов ГФК, а также прочие организации, которые вступают в правовые отношения с последними, должны нести ответственность за некорректное исполнение своих обязательств по отношению к органам государственного финансового контроля. Речь идет об обязательствах испол-

нять предписания или представления, предоставлять сведения и прочее, что предусматривается в нормативно-правовых актах.

6. Принцип сбалансированности.

Принцип сбалансированности напрямую связан с принципом ответственности. Сбалансированность означает то, что субъект не может распоряжаться контрольными функциями, без обеспечения средствами для их реализации. Также не должно существовать средств, которые не связаны с какой-либо функцией. Другими словами, при формулировке обязанностей субъекта контроля необходимо определить соответствующий объем возможностей и прав, и обратно.

7. Принцип системности.

Данный принцип подразумевает наличие непосредственно системы органов государственного контроля над финансами. Однако системообразующих элементов может быть несколько, то есть сама система не означает единую иерархическую структуру подчиненности. Вполне допустима относительная автономность органов контроля, которые образуются по всем направлениям ветвей власти. (33, с.75-86).

Необходимо особо подчеркнуть прочную взаимосвязь между всеми вышеуказанными принципами, главная же задача – полноценное и беспрекословное их соблюдение всеми субъектами финансового контроля РФ, субъектов РФ и муниципальных образований.

При проведении финансового и налогового контроля применяются общедоступные методы, представленные на рисунке 2.



Рисунок 2 - Методы налогового контроля (9, с.15)

Налоговый контроль является частью финансового контроля и имеет целью мобилизацию налоговых доходов бюджетов всех уровней

путем обеспечения полной собираемости налогов, установленных законодательством Российской Федерации.

Противодействие по уходу от налогов, а также предоставление стабильного поступления доходов в бюджет выступает главной целью в налоговом контроле.



Рисунок 3 - Схема организации налогового контроля (9, с.15)

Налоговый контроль проходит несколько стадий, представленных на рисунке 4.



Рисунок 4 - Стадии налогового контроля (9, с.18)

Таким образом, налоговый контроль является не только особой деятельностью, но и может рассматриваться как функция (элемент) государственного управления экономикой. Взаимодействие всех составляющих налогового контроля находится в тесной связи с налоговым администрированием.

Основная форма проведения налогового контроля - налоговые проверки налогоплательщиков. Проверки соблюдения законодательства о налогах (налоговый контроль), то есть вся совокупность проверок отношений, в ходе которых формируются налоговые доходы государства, составляют понятие налоговых проверок.

Возможные виды налоговых проверок представлены на рисунке 5.



Рисунок 5 - Виды налоговых проверок (9, с.25)

Рассмотрим отличительные особенности камеральных и выездных проверок (рисунке 6.)

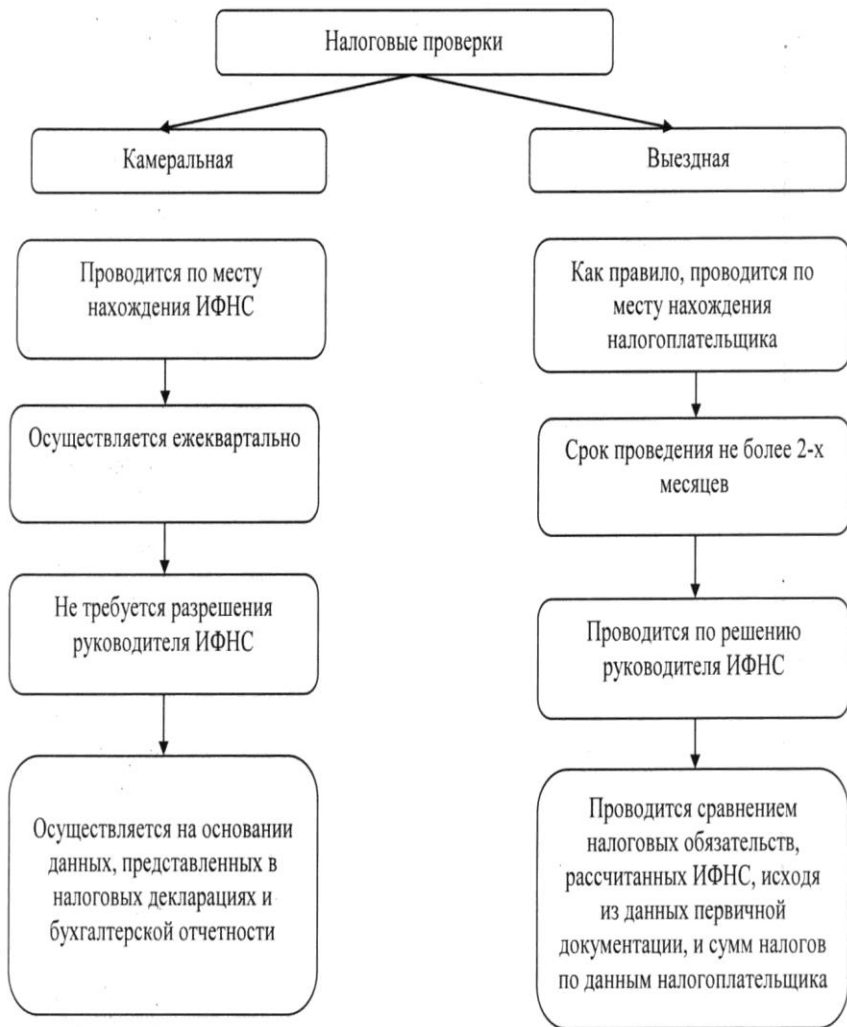


Рисунок 6 - Отличительные особенности налоговых проверок (9, с.26)

Камеральная проверка основывается на изучении первичных данных, предоставленных налогоплательщиком, с использованием формальной, логической и арифметической проверки в местонахождения инспекции Федеральной налоговой службы.

С учетом изложенного на основе проведенного исследования можно сделать вывод, что при проведении камерального контроля можно

выделить четыре основных метода, представленных на рисунке 7.

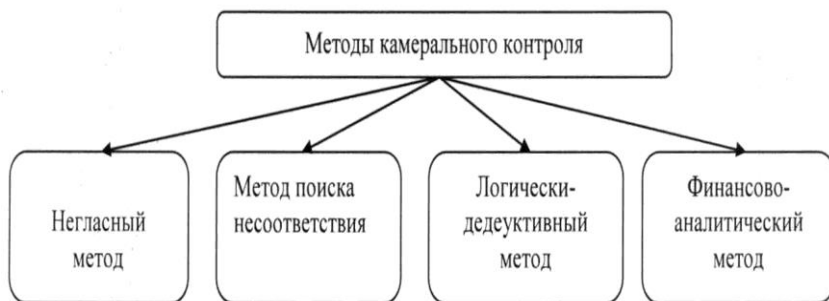


Рисунок 7 - Методы камерального контроля (9, с.27)

Конкретные методы камеральной налоговой проверки определяются налоговыми органами самостоятельно.

На сегодняшний день камеральные проверки стали выходить на лидирующее положение в системе налогового контроля, так как они менее трудоемки, ими можно охватить 100% налогоплательщиков. Эффективность камеральных проверок по общей сумме дополнительно начисленных налогов год от года повышается.

Рассматривая особенности выездной проверки, можно прийти к выводу, что она осуществляется по решению руководителя налогового органа, по месту нахождения налогоплательщика, в его присутствии и срок ее проведения имеет ограничения, как правило, два месяца.

Проверки могут проводиться силами непосредственно ИФНС либо с привлечением правоохранительных органов или внебюджетных фондов.

Список литературы

1. Зрелов А.П. (2004). Современные проблемы и особенности определения сущности понятия «налоговый контроль» // Налоги и налогообложение. № 9. С. 38.
2. Казаков В.В., Поролло Е.В, Налоговый контроль и налоговое администрирование в системе принципов эффективного и ответственного управления общественными финансами // Вестник Томского государственного университета. № 320. С. 173.
3. TERRA ECONOMICUS 2013 Том 11 № 3 Часть 3
4. Нестеров Г.Г., Попонова Н.А., Терзиди А.В. (2009). Налоговый контроль. М.: Эксмо. С. 20.
5. Родионова В.М., Шлейников В.И. (2002). Финансовый контроль. М: ИД ФБК- Пресс. С. 37.
6. Черник Д.Г., Павлова Л.П., Дадашев А.З., Князев В.Г., Морозов В.П. (2001). Налоги и налогообложение. М.: ИНФРА-М. С. 268–269.

7. Barrand P., Ross S., Harrison G. (2004). Integrating a Unified Revenue Administration for Tax and Social Contribution Collections: Experiences of Central and Eastern European Countries / International Monetary Fund.

ОРГАНИЗАЦИЯ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В ХОДЕ ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ И ОФОРМЛЕНИЕ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ

Гатуева П., студентка 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;

Научный руководитель: Абдулманов С.Г., д.э.н., профессор кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше

Как известно, любой бизнес (как индивидуальный предприниматель, так и любое юридическое лицо) работает на свой страх и риск, поэтому не может быть бесконтрольной со стороны государства.

По вопросам налогов такую контрольную функцию осуществляют налоговые органы. Одной из форм контроля является налоговая проверка.

Налоговая проверка - это специфическая форма налогового контроля, осуществляемая посредством выездных и камеральных налоговых проверок, которые проводятся должностными лицами налоговых органов с целью контроля за соблюдением налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах.

Из этого определения следует, что для классификации проверки как налоговой, необходимо одновременное соблюдение нескольких условий, а именно:

- проверка должна проводиться должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции;
- целью проверки должен быть контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- налоговые проверки проводятся в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;
- налоговые органы определили целый ряд признаков, при наличии которых у любой единицы бизнеса шансы быть проверенной повышаются.

В Налоговом кодексе РФ нет понятия выездной налоговой проверки - статья 89 НК РФ содержит лишь перечень признаков проверки, с помощью которых мы и ответим на вопрос - что такое выездная налоговая проверка.

Выездная проверка проводится (по общему правилу) по месту нахождения налогоплательщика. И только если у налогоплательщика нет помещения, где можно разместить налоговых инспекторов на время проведения проверки, она может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Предметом выездной налоговой проверки признается правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать в том числе предмет проверки, т.е. налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке (пункт 2 статьи 89 НК).

Проверка проводится в течение 2 месяцев уполномоченными должностными лицами налогового органа на основании решения налогового органа, оформленного по определенной форме.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Проверочные действия состоят из анализа документов — как представленных налогоплательщиком, так и запрошенных во время проведения проверки.

Максимальное количество лет, которое может быть охвачено проверкой составляет 3 года, непосредственно предшествующих году проведения проверки (текущий год в данный период не входит).

Вывод: выездная налоговая проверка - это форма налогового контроля правильности исчисления и уплаты налога, проводимая должностными лицами налоговых органов в рамках полномочий, предоставленных им налоговым законодательством, на основании специального решения руководителя и длящаяся в течение двух месяцев с момента вынесения такого решения путем анализа документов, имеющихся в распоряжении налоговых органов и (или) запрошенных у налогоплательщика.

При этом налоговые органы не вправе:

- проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период;
- проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года;
- проверять периоды, превышающие три календарных года, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, за исключением случаев, указанных в статье 89 НК.

Виды выездных проверок. На основе, имеющейся у налогового органа о налогоплательщике информации, полученной в ходе камеральных налоговых проверок, предыдущих выездных налоговых проверок, мероприятий налогового контроля, разрабатывается программа выездной налоговой проверки, утверждаемая руководителем налогового органа для

каждого налогоплательщика, включенного в план выездных налоговых проверок.

Проверки, проводимые в соответствии с утвержденным планом выездных налоговых проверок, называются плановыми. Такой план составляется и утверждается ежеквартально.

Иногда возникает необходимость проведения внеплановых выездных налоговых проверок, в том числе в связи с запросом правоохранительных органов, или по заданию вышестоящих налоговых органов, или по другим причинам.

В зависимости от количества подлежащих проверке налогов и сборов, выделяются следующие виды выездных налоговых проверок:

- комплексные - в ходе которых охватываются все налоги и сборы, уплачиваемые проверяемым лицом. В решение о проведении выездной налоговой проверки может быть использовано общее описание подлежащих проверке вопросов, являющихся предметом проверки, - "проверка правильности соблюдения законодательства о налогах и сборах";

- тематические - в ходе которых проверяются только некоторые налоги и сборы по выбору проверяющих должностных лиц. Например, в решение о проведении тематической выездной налоговой проверки предмет проверки будет строго очерчен - "проверка правильности исчисления налога на прибыль организаций, единого социального налога и налога на доходы физических лиц".

Планирование и подготовка выездной налоговой проверки. На основе собранной в ходе мероприятий налогового контроля и полученной из различных источников информации о налогоплательщиках, с учетом камерального анализа их налоговых деклараций (расчетов) и бухгалтерской отчетности, финансово-экономических показателей их деятельности выбираются те налогоплательщики, в отношении которых сотрудники налогового органа могут с определенной долей уверенности предполагать наличие или отсутствие нарушения законодательства о налогах и сборах.

Необходимая информация о налогоплательщике может быть получена как из внутренних, так и из внешних источников. Информация из внутренних источников - это сведения, полученные в ходе государственной регистрации и учета налогоплательщиков, камеральных проверок их деклараций (расчетов), бухгалтерской отчетности, лицевых счетов и т.п., а информацией из внешних источников является информация, полученная налоговыми органами от других государственных органов, органов государственной власти и местного самоуправления, а также других юридических и физических лиц.

Выездная проверка направлена на выявление уклонений от налогообложения. Это более углубленное мероприятие налогового контроля

по сравнению с камеральной проверкой поэтому нет ничего удивительного в том, что выездная проверка должна заканчиваться доначислением. Если выездная проверка прошла безрезультатно – значит, инспекторы провели плохой предпроверочный анализ и вышли на проверку неподготовленными.

Перечень подлежащих выездной налоговой проверке налогоплательщиков утверждается руководителем налогового органа (его заместителем) ежеквартально в составе плана выездных налоговых проверок, и должен содержать помимо налогоплательщиков, в отношении которых сотрудники налогового органа могут с определенной долей уверенности предполагать наличие или отсутствие нарушения законодательства о налогах и сборах, также налогоплательщиков, которые подлежат обязательной проверке в соответствии с действующим законодательством, указаниями вышестоящих налоговых органов, поручениями правоохранительных органов.

Для каждого налогоплательщика, включенного в план выездных налоговых проверок, разрабатывается и утверждается отдельная программа выездной налоговой проверки, в которой решаются вопросы о виде предстоящей выездной налоговой проверки, о предмете выездной налоговой проверки, о периоде, подлежащем выездной налоговой проверке, о проверяющем составе и некоторые другие вопросы.

При планировании и подготовке выездной проверки определяется объем недостающей информации о налогоплательщике и о его деятельности, решается вопрос о необходимости привлечения сотрудников правоохранительных и других контролирующих органов.

Назначение выездной налоговой проверки. Проверка назначается, составленным по определенной форме, решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по месту нахождения организации или месту жительства физ. лица.

Проведение выездной налоговой проверки. Учитывая, что целью проведения любой проверки является проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) налогов, проверка состоит из ряда мероприятий, направленных на сбор информации и фиксацию доказательств совершения налогового правонарушения, если у сотрудников налоговых органов есть достаточные основания полагать, что оно совершено налогоплательщиком или могло быть им совершено.

К таким мероприятиям относятся:

- истребование у налогоплательщика документов в соответствии со ст. 93 НК РФ;
- истребование документов (информации) о налогоплательщике или информации о конкретных сделках согласно ст. 93.1 НК РФ;
- проведение выемки (ст. 94 НК РФ);

- осмотр территории, помещений, документов и предметов (ст. 92 НК РФ);

- проведение инвентаризации имущества налогоплательщика (п. 13 ст. 89 НК РФ).

- вызов налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ);

- опрос свидетелей (ст. 90 НК РФ);

- привлечение экспертов (ст. 95 НК РФ), специалистов (ст. 96 НК РФ) и переводчиков (ст. 97 НК РФ);

- использование других прав, предоставленных НК РФ.

Основной обязанностью налогоплательщика при проведении выездной проверки является обеспечение возможности должностным лицам, проводящим выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов. При этом надо иметь в виду, что проверяющие не вправе истребовать документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица (с учетом изложенных в пункте 5 статьи 93 НК оговорок).

Окончание проведения выездной проверки. Окончание выездной налоговой проверки оформляется справкой о проведенной проверке (форма по КНД 1165010), в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Справка вручается налогоплательщику или его представителю. Дата, указанная в этой справке, считается днем окончания выездной налоговой проверки.

Справка о проведенной выездной налоговой проверке имеет важное процессуальное значение и является точкой отсчета срока, ответственного для окончательного оформления результатов выездной налоговой проверки путем составления соответствующего акта.

Оформление результатов налоговой проверки. Оформление результатов налоговых проверок осуществляется в порядке статьи 100 НК и заключается в составлении акта налоговой проверки по окончании выездной проверки.

По результатам выездной налоговой проверки акт составляется по установленной форме в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов независимо от того, обнаружены или нет какие-либо нарушения законодательства о налогах и сборах.

К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом документы, полученные от лица, в

отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.
2. Дадашева А.З., Пайзулаев И.Р. Налоговый контроль в РФ: Учебное пособие - М., КноРус, 2012.- 126с.
3. Дорофеева Н.А., Брилон А.В., Брилон Н.В. Налоговое администрирование./Учебник. М.:ИТК «Дашков и К°», 2013. – 296с.
4. Гурова И.Н. О некоторых проблемах налогового администрирования.//Финансы.-2015.-№1.-с.49-52.
5. Никулина Е.В. Как улучшить планирование выездных налоговых проверок.//Финансы.- 2014.-№11.-с.42-45.
6. Пономарева Н.В., Пыркин В.А. Вопросы налогового контроля.//Финансы.-2014.-№6.-с.8-12.
7. Попонова Н.А. О факторах и тенденциях в развитии налогового контроля.//Финансы .-2013.-№6.- с.41-47.

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА РОССИИ И ЕЁ УПРАВЛЕНИЕ ПО РЕСПУБЛИКЕ ДАГЕСТАН

*Ахмедова А., студентка 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;
Научный руководитель: Абдусаламова З.П., к.э.н., ст. преп.
кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал
в г. Избербаше*

Перед изучением основ деятельности определенных органов финансового контроля, нужно точно выявить систему и виды органов, которые уполномочены проводить проверки, в ходе которых определяется уровень соблюдения финансово-бюджетного законодательства.

Органы представительной власти осуществляют финансово-бюджетный контроль. К данным органам относятся региональные и федеральные парламенты, представительные органы местной власти, органы исполнительной власти (Правительство России, высшие исполнительные органы власти субъектов РФ).

Органы общей компетенции считаются составляющей частью системы бюджетного контроля, иными словами помимо исполнения функции бюджетного контроля, они осуществляют другие виды деятель-

ности (это же относится к Госдуме Федерального Собрания РФ, Правительству РФ, Минфину РФ). Другие считаются органами специальной (узконаправленной) компетенции, в частности Счетная палата Республики Дагестана, Счетная Палата РФ, Федеральное казначейство, Федеральная налоговая служба РФ (ФНС России).

ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. (2).

Современная система налоговых органов в России построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятом в РФ, и состоит из трех звеньев.

Основным элементом этой системы являются налоговые инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления. Второе звено включает в себя Управления ФНС по республикам в составе России, краям, областям, округам, городам Москве, Санкт-Петербургу и Севастополю. Возглавляет систему налоговых органов Федеральная налоговая служба - ФНС России. Глава ФНС России с 6 апреля 2010 года – М.В.Мишустин. Общая численность работников ФНС России по состоянию на конец 2015 года составляет примерно 170 тысяч человек. (63).

Правильность вектора развития налогового администрирования, выбранного ФНС России, подтверждается стабильным поступлением доходов в бюджет. Так, за 2016 года в консолидированный бюджет РФ поступило 14,48 триллиона рублей, что на 5,0 %, или на 694,6 млрд рублей больше, чем за 2015 год (см. табл. 1). (9).

Таблица 1

Поступление администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2015-2016 годы

Млрд. рублей

	2015 год	2016 год	<i>В % к 2015 г.</i>
Всего поступило в консолидированный бюджет РФ	13 788,3	14 482,9	105,0
в том числе:			
в федеральный бюджет	6 880,5	6 929,1	100,7
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	6 907,8	7 553,7	109,4

из них:			
Налог на прибыль организаций	2 598,8	2 770,2	106,6
в федеральный бюджет	491,4	491,0	99,9
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	2 107,5	2 279,1	108,1
Налог на доходы физических лиц в консолидированные бюджеты субъектов РФ	2 806,5	3 017,3	107,5
Налог на добавленную стоимость			
на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	2 448,3	2 657,4	108,5
на товары, ввозимые на территорию РФ	141,7	150,8	106,4
Акцизы	1 014,4	1 293,9	127,6
в федеральный бюджет	527,9	632,2	119,8
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	486,5	661,7	136,0
Имущественные налоги в консолидированные бюджеты субъектов РФ	1 068,4	1 116,9	104,5
из них:			
Налог на имущество физических лиц	30,3	36,1	119,1
Налог на имущество организаций	712,4	764,5	107,3
Транспортный налог в консолидированные бюджеты субъектов РФ	140,0	139,1	99,4
Земельный налог в консолидированные бюджеты субъектов РФ	185,1	176,4	95,3
Налог на добычу полезных ископаемых	3 226,8	2 929,4	90,8
в федеральный бюджет	3 160,0	2 863,5	90,6
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	66,8	65,9	98,6
Утилизационный сбор в федеральный бюджет	62,1	89,8	144,6

Источник: <http://www.nalog.ru/> (Электронный ресурс): Официальный сайт

При сокращении общего количества проведенных налоговыми органами проверок следует отметить рост их результативности. Так, показатель доли проверок, по итогам которых выявлены правонарушения (в процентах от общего числа проведенных плановых и внеплановых проверок), имеет динамику роста (табл. 2).

Таблица 2

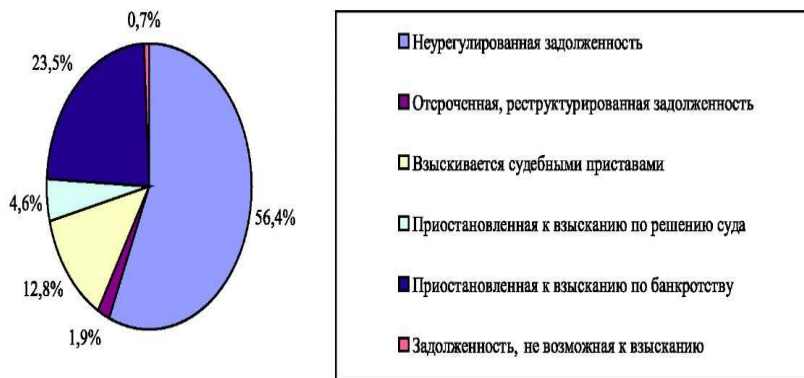
Камеральные и выездные налоговые проверки, проведенные налоговыми органами Российской Федерации

Налоговые проверки	01.01.2014		01.01.2015		01.10.2015	
	Количество, единиц	Дополнительно начислено платежей, тыс. рублей	Количество, единиц	Дополнительно начислено платежей, тыс. рублей	Количество, единиц	Дополнительно начислено платежей, тыс. рублей
Камеральные проверки	34 190 579	51 597 451	32 870 049	56 543 326	25 119 307	57 027 998
из них: выявившие нарушения	1 764 934	X	1 964 881	X	1 371 446	X
Пени и штрафные санкции	X	60 672 824	X	65 620 416	X	50 990 918
Всего - выездные проверки организаций и физиче-	41 330	280 808 014	35 758	290 949 778	23 223	220 094 663

ских лиц						
из них: вы- явив- шие нару- шения	40 832	X	35 315	X	23 025	X

Источник: <http://www.nalog.ru/> (Электронный ресурс): Официальный сайт ФНС России.

По результатам выездных и камеральных проверок в 2014 году в бюджет поступило 347 млрд рублей дополнительно начисленных платежей, что на 15 млрд рублей больше, чем в 2013 году, при снижении количества проверок на 4 %. При этом в 2015 году количество проверок по сравнению с 2013 годом снизилось на 26 %, доначисления на 1 выездную проверку увеличились почти на 30 %. (9).



Структура налоговой задолженности по состоянию на 01.10.2015 [4]

Рисунок 2 - Структура налоговой задолженности по состоянию на 1 октября 2015 года

В июле 1990г. в структуре Министерства финансов Республики Дагестан была создана Государственная налоговая инспекция под руководством Апаева Н.М. (10).

Одновременно были сформированы инспекции по городам и районам Республики Дагестан. Кадры налоговых органов состояли из работников республиканских, городских и районных финансовых структур. В Махачкале были организованы Государственная налоговая ин-

спекция по городу Махачкале и три районные налоговые инспекции. Общая численность основного персонала налоговых органов республики на 1990 год была установлена в количестве 999 человек.

В 2001г. Управление МНС России по Республике Дагестан приступило к укрупнению инспекций и оптимизации численности, создав 34 территориальных налоговых органа.

Приказ МНС России от 27.12.2002 №БГ-3-25/752 изменил ситуацию, и Управление начало перевод инспекций на типовую структуру. (10).

В Управлении ФНС на 1 ноября 2013 г. трудились 237 человек без обслуживающего персонала.

Рисунок 10 - Структурные подразделения УФНС России по РД

Очередное укрупнение налоговых органов Республики Дагестан произошло в 2004 году. Сегодня налоговая служба в Дагестане представлена 20 межрайонными и городскими инспекциями ФНС России, а также самим Управлением с предельной численностью сотрудников – 1542 человека (для сравнения: на 02.06.2004 г. эта цифра составляла 2197 человек). (10).

Таблица 3

Территориальные инспекции ФНС России по Республике Дагестан

Наименование инспекции	Территория обслуживания налогоплательщиков
<u>Межрайонная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Республике Дагестан</u>	
МРИ ФНС России №1	Ахтынский, Докузпаринский, Магарамкентский и Рутульский районы
МРИ ФНС России №2	Агульский, Курахский, Сулейман-Стальский и Хивский районы
МРИ ФНС России №3	г. Дербент и Дербентский район
МРИ ФНС России №4	г. Дагестанские Огни, Дахадаевский, Кайтагский и Табасаранский районы
МРИ ФНС России №6	г. Избербаш и Сергокалинский район
МРИ ФНС России №7	г. Буйнакск и Буйнакский район
МРИ ФНС России №8	г. Кизилюрт, Кизилюртовский и Кумторкалинский районы
МРИ ФНС России №9	Акушинский, Лакский, Левашинский и Кулинский районы

МРИ ФНС России №10	Гергебильский, Гунибский, Унцукульский и Чародинский районы
МРИ ФНС России №12	Ахвахский, Ботлихский, Гумбетовский и Цумадинский районы
МРИ ФНС России №13	Тляратинский, Цунтинский, Хунзахский и Шамильский районы
МРИ ФНС России №14	г. Каспийск, Карабудахкентский и Каякентский районы
МРИ ФНС России №15	г. Кизляр, Бабаюртовский и Кизлярский районы
МРИ ФНС России №16	г. Южно-Сухокумск, Ногайский и Тарумовский районы
МРИ ФНС России №17	г. Хасавюрт, Казбековский, Новолакский и Хасавюртовский районы
ИФНС России	<u>Советский район г. Махачкалы</u>
ИФНС России	<u>Ленинский район г. Махачкалы</u>
ИФНС России	<u>Кировский район г. Махачкалы</u>

Источник: <http://www.nalog.ru/m05/> (Электронный ресурс): Официальный сайт Управление ФНС России по Республике Дагестан.

В последние годы во всех налоговых органах РД внедрен единый программный комплекс «Система электронной обработки данных», осуществлен переход на более эффективный – функциональный принцип организации работы, что стало возможным во многом благодаря реализации Федеральной целевой программы «Развитие налоговых органов».

Таблица 4

Основные показатели контрольной работы УФНС России по РД в 2014 году

Показатель	2014 год	В % к 2013 г.
Дополнительно начислено платежей по результатам налоговых проверок (млн. руб.)	4 849,81	120,6
из них: по выездным проверкам (млн. руб.)	3 673,81	120,3
по камеральным проверкам (млн. руб.)	1176,0	102,4
Количество проведенных выездных налоговых проверок организаций (единиц)	282	74,0
из них: выявивших нарушения	282	74,8
Дополнительно начислено платежей по результатам выездных проверок организа-	3 634,05	121,7

ций (млн. руб.)		
Количество проведенных выездных налоговых проверок физических лиц (единиц)	1	33,3
из них: выявивших нарушения	1	33,3
Дополнительно начислено платежей по результатам выездных проверок физических лиц (млн. руб.)	0,14	52,1
<i>Удельный вес результативных выездных налоговых проверок (%)</i>	100,0	X
<i>Удельный вес дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок в общей сумме поступлений администрируемых доходов в бюджетную систему РД (%)</i>	13,8	X

Источник: <http://www.nalog.ru/m05/> (Электронный ресурс): Официальный сайт Управление ФНС России по Республике Дагестан.

Руководство Федеральной налоговой службы, опираясь на поддержку Правительства Российской Федерации, постоянно уделяло внимание вопросам финансирования и развития материально-технической базы налоговых органов. Если в 2000 г. на содержание налоговых органов в Республике Дагестан было выделено более 122 млн. рублей, то в 2012 г. эта цифра уже перевалила за 800 млн. рублей. Соответственно выросли и годовые расходы на содержание одного работника с 55,9 тысячи рублей в 2000 г. до более 485 тыс. рублей в 2012-м. Для улучшения условий труда работников в 2012 году проведены текущие и капитальные ремонты в административных зданиях Управления ФНС России по РД на сумму 57 млн рублей. В централизованном порядке получено от ФНС России компьютеров, серверов и другой оргтехники на сумму 11 млн. рублей. (10).

Таблица 5
Основные показатели контрольной работы УФНС России по РД в 2015 году

Показатель	2015 год	В % к 2014 г.
Всего налоговых проверок (единиц)	151 187	98,7
из них: выявивших нарушения (единиц)	16 989	112,4
Дополнительно начислено платежей по выездным и камеральным проверкам (млн. руб.)	2 202,4	52,4

Дополнительно начислено на 1 проверку, выявившую нарушения (тыс. руб.)	129,6	46,6
Количество выездных налоговых проверок (единиц)	328	79,0
из них: выявивших нарушения (единиц)	328	79,0
Дополнительно начислено платежей по выездным проверкам (включая налоговые санкции и пени) (млн. руб.)	1 638,9	44,6
Дополнительно начислено платежей на 1 выездную проверку, выявившую нарушения (тыс. руб.)	4 996,6	56,4
Количество выездных налоговых проверок организаций (единиц)	220	78,0
из них: выявивших нарушения (единиц)	220	78,0
Дополнительно начислено платежей по выездным проверкам организаций (включая налоговые санкции и пени) (млн. руб.)	1 576,3	43,38
Дополнительно начислено платежей на 1 выездную проверку организаций, выявившую нарушения (тыс. руб.)	7 164,9	55,6
Количество камеральных налоговых проверок (единиц)	150 859	98,7
из них выявивших нарушения (единиц)	16 661	113,3
Дополнительно начислено платежей по камеральным проверкам (включая налоговые санкции и пени) (млн. руб.)	563,5	106,4
Дополнительно начислено платежей на 1 камеральную налоговую проверку, выявившую нарушения (тыс. руб.)	33,8	93,9

Источник: Налоговый паспорт РД за 2015 год. – <http://www.nalog.ru/>
(Электронный ресурс): Официальный сайт ФНС России.

Как видно из данных таблиц 4 и 5, дополнительно начислено платежей по результатам налоговых проверок в 2014 г. – 4,8 млрд руб., а в 2015 г. – 2,2 млрд руб., что составляет 52,4% от предыдущего года, хотя выездных проверок организаций проведено на 21% меньше (220 против 282). Причина такой ситуации заключается в результативности проведенных проверок. Так, по итогам 2015 г. дополнительно начислено платежей на одну выездную проверку организаций, выявившую нарушения, 7 164,9 тыс. руб., а в 2014 г. – 12 886,7 тыс. руб. или на 178% больше.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.
2. Отчетность МРИ ФНС РФ №6 по РД формы 1-НМ, за 2014 – 2016гг.
3. Отчетность МРИ ФНС РФ №6 по РД формы 2-НК, за 2014 – 2016гг.
4. Погорелова М.Я., Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебное пособие– ИЦ РИОР НИЦ, ИНФРА-М, 2013.- с. 208.
5. Кашин В.А., Сулейманов Д.Н. Повышение эффективности контрольной работы налоговых органов.//Финансы.-2013.-№11.-с.34-39.
6. Коллегия ФНС подвела итоги 2015 года.//Финансы.-2016.-№3.-с.18-21.
7. Малис Н.И., Грундел Л.П. Новые направления налогового контроля и доходная база бюджетов всех уровней.//Финансы.-2014.-№10.-с.45-50.
8. Официальный сайт ФНС России. [Электронный ресурс] – М.: 2017. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>
9. Сайт Министерства финансов РФ // <http://WWW.minfin.ru>
10. Справочная правовая система «Консультант Плюс»-
<http://www.consultant.ru/>

ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ (НА ПРИМЕРЕ ИФНС РОССИИ ПО КИРОВСКОМУ РАЙОНУ Г. МАХАЧКАЛЫ)

*Сомоев Р.Г., д.э.н., профессор кафедры Финансы и страхование,
Дагестанский государственный университет*

Рассмотрим контрольную деятельность ИФНС РФ по Кировскому району г. Махачкала по мобилизации налогов с физических лиц.

Таблица 1

Информация о количестве налогоплательщиков состоящих на учёте
в ИФНС РФ

Наименование показателя	Годы		
	2012 г.	2013г.	2014 г.
Количество организаций - юридических лиц на конец отчетного года	1041	1182	1275
Количество ИП и физических лиц, на конец отчетного года	10745 6	11211 1	11484 8
Всего налогоплательщиков, ед. на конец отчётного года	10849 7	11329 3	11612 3

Источник: Отчетные данные формы 2-НК по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2012-2014 гг.

Как видно из таблицы 1 всего в ИФНС по Кировскому району г.Махачкала состояло на учете на конец 2013 года 108497, на конец 2014 года 113293, конец 2014 года 116123 налогоплательщиков. Прослеживается тенденция к общему увеличению количества зарегистрированных налогоплательщиков. С 2013 по 2014 год произошло увеличение налогоплательщиков на 35518 единиц или на 48 %. С 2013 года по 2014 год их количество увеличилось на 4796 единиц, то есть на 4,4 %, а с 2012 год по 2012 год на 2830 единиц, что составляет прирост на 2,5%.

Согласно таблице наибольшую долю в общем количестве налогоплательщиков занимают налогоплательщики - физические лица. В 2012 и 2014 годах было зарегистрировано 112111 и 114848 налогоплательщиков.

По годам изменения выглядят следующим образом. С 2012 по 2013 год количество физических увеличилось на 35463 единиц или на 49 %. С 2010 по 2012 год на 2737 (+ 2,44 %) единиц.

Таблица 2

Сведения о количестве проведенных камеральных и выездных налоговых проверок

Наименование показателя	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Всего КНП:	1947	8052	5040
• КНП основных налогоплательщиков	1572	32	1920
• КНП в процессе которых использованы дополнительные документы, объяснения и сведения	19	201	970
Всего ВНП организаций и физических лиц:	465	228	196
• Комплексные	300	212	117
• Тематические	165	16	79
Проверки организаций отобранных на основе систем целенаправленного отбора:	297	128	43
• По информации из внешних источников	6	5	23
• По результатам автоматизированного камерального анализа	167	123	20
ВНП основных налогоплательщиков:	120	112	61
ВНП по обращениям контролирующих органов:	4	2	8
ВНП проверки организаций подлежащих ликвидации и реорганизации:	24		10
ВНП филиалов и иных обособленных подразделений, созданных организациями, находящихся	1	7	14

на территории другого субъекта РФ:			
ВНП, в которых проведены:	-	-	-
• Инвентаризация имущества	1	0	36
• Осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений	1	16	63
• Производство выемки документов и предметов	5	2	7
• Привлечение экспертов	0	0	0
• Допросы свидетелей	0	0	0
• Привлечение специалистов	0	0	0
• Встречные проверки	0	10	42

Источник: Отчетные данные формы 2-НК по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2012-2014 гг.

Можно сделать вывод о том, что руководство ИФНС РФ по Кировскому району г. Махачкала в своей контрольной деятельности стремиться к постепенному сокращению количества проводимых выездных налоговых проверок, с одновременным усилением камерального контроля за деятельностью налогоплательщиков. Это связано с тем что выездные налоговые проверки требуют больших затрат денежных средств, времени и людских ресурсов, что соответственно понижает эффективность выездной налоговой проверки в расчете на один дополнительно начисленный рубль.

Таблица 3

Контрольная работа ИФНС РД по Кировскому району г. Махачкала по проведению ВНП в разрезе отдельных видов налогов

Проведено проверок	2012	2013	2014
По НДФЛ, удерживаемый налоговыми агентами:	89	82	27
Из них выявивших нарушения:	58	54	27
По НДФЛ, исчисленный налоговыми органами:	126	0	21
Из них выявивших нарушения:	17	0	9
По налогу на прибыль:	172	101	125
Из них выявивших нарушения:	15	23	57
По налогу на добавленную стоимость:	172	96	134
Из них выявивших нарушения:	42	41	112
По земельному налогу	72	***	62
Из них выявивших нарушения:	8	-	16
По налогу на имущество организаций:	***	***	93
Из них выявивших нарушения:	***	***	13
По транспортному налогу:	***		82

Из них выявивших нарушения:	***	***	18
По соблюдению законодательства о применении ККМ при осуществлении расчетов с населением:	441	***	***
Из них выявивших нарушения:	84	-	***

Источник: Отчетные данные формы 2-НК по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2013-2015 гг.

Проанализируем организацию и проведение выездных налоговых проверок за период 2013 - 2015 гг. в ИФНС РД по Кировскому району г. Махачкала. Общие сведения о проведенных проверках содержатся в табл. 4

Таблица 4

Сведения о проведенных Инспекцией выездных проверках
ИФНС РД по Кировскому району г. Махачкала

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год
Количество проведенных выездных проверок, ед.	91	89	93
из них выявившие нарушения	91	87	91
Доначислено платежей по результатам проверок всего (тыс. руб.)	290 528	240 856	254 340
из них налоги	191 891	172 306	184 957
пени	76 529	44 703	45 788
штрафные санкции	22 108	23 847	23 595

Источник: Отчетные данные формы 2-НК по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2013-2015 гг.

После принятия в 2007 году Концепции системы планирования выездных налоговых проверок основной целью выездного контроля стало сокращение числа проверок путем четкого отбора налогоплательщиков и, таким образом, исключение неэффективных проверок.

Проведенный анализ показал, что количество проводившихся Инспекцией выездных проверок за анализируемый период значительно не изменялось, что является положительным моментом; показатель суммы доначисленных платежей по результатам выездных проверок после снижения в 2014 году (82,9% от уровня 2013 года) повысился в 2015 году на 13 484 тыс. рублей и составил 105,6% от уровня прошлого года.

За рассматриваемый период доля налогов в сумме доначисленных платежей по результатам выездного контроля увеличивается (2013 год -66%, 2015 год - 73%), что свидетельствует о неуплате (неполной уплате) налогов налогоплательщиками или их неправильном исчислении. Доля дополнительно начисленных пени постепенно снижается, так, по

итогам 2015 года показатель уменьшился на 8 процентных пунктов по сравнению с 2013 годом и составил 18%. Доля штрафных санкций практически не изменялась, ее значение находится в пределах 8 - 10%. Рассчитаем удельный вес проверок, выявивших нарушения законодательства о налогах и сборах, в общем количестве проведенных выездных проверок (табл. 5)

Таблица 5

Расчет процента результативных выездных проверок

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год
Количество проведенных выездных проверок, ед.	91	89	93
из них выявившие нарушения	91	87	91
Процент результативных проверок, %	100	97,75	97,85

Источник: Отчетные данные формы 2-НК по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2013-2015 гг.

Из представленных данных видим, что процент результативных проверок является высоким, максимально приближенным к 100%, что свидетельствует об эффективном планировании Инспекцией проведения выездных проверок.

Для более подробного анализа результативности выездного контроля рассчитаем сумму доначисленных платежей в расчете на одну проверку, выявившую нарушения (табл.6).

Таблица 6

Расчет суммы доначислений в расчете на одну результативную проверку

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год
Доначислено платежей по результатам выездных проверок всего (тыс. руб.)	290 528	240 856	254 340
Результативных проверок, ед.	91	87	91
Сумма доначислений в расчете на одну результативную проверку, тыс. руб.	3 192,6	2 768,5	2 794,9

Источник: Отчетные данные формы 2-НК по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2013-2015 гг.

Кроме сокращения числа проводимых выездных проверок в последние годы основным направлением контрольной деятельности налоговых органов стало повышение эффективности проводимых проверок, т.е. увеличение суммы доначислений на одну результативную проверку. За анализируемый период работы Инспекции, рассматриваемый показатель не увеличивается, лишь за 2015 год имеет место незначительный

рост на 0,9% от уровня предыдущего года. Проанализируем проведение выездных проверок с точки зрения их эффективности. Представим в таблице 7 показатели сумм взысканных платежей по результатам выездного контроля.

Таблица 7

Суммы взысканных платежей по результатам выездных проверок за 2013 -2015 гг.

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год
Взыскано из сумм дополнительно начисленных, тыс. руб.	2 459	621	13 984
из них налоги	1 789	502	8 719
пени	541	39	2 030
штрафные санкции	129	80	3 235

Источник: Отчетные данные формы 2-НК по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2013-2015 гг.

Главный показатель эффективности проведения выездных проверок - это поступление в бюджет тех сумм, которые были дополнительно начислены в ходе проверок. Приведенные данные свидетельствуют, что в 2014 году сумма поступивших платежей заметно сократилась и составила 621 тыс. руб. (25,2% от уровня предыдущего года). Необходимо отметить значительное повышение суммы взысканных платежей по итогам 2015 года (увеличение в 22 раза по сравнению с аналогичным показателем предыдущего года), что подтверждает совершенствование работы налогового органа по уменьшению задолженности в бюджет.

С целью более подробного анализа показателей сумм взысканных платежей рассчитаем удельный вес платежей, поступивших из суммы дополнительно начисленных платежей, в общем объеме начислений по результатам выездных проверок (табл. 8).

Таблица 8

Расчет удельного веса взысканных платежей в сумме доначисленных по результатам проверок

Показатель	2013 год	2014 год	2015 год
Доначислено платежей по результатам выездных проверок всего (тыс. руб.)	290 528	240 856	254 340
Поступило (взыскано) из доначисленных сумм, тыс. руб.	2 459	621	13 984
Удельный вес взысканных платежей в сумме доначисленных, %	0,85	0,26	5,5

Источник: Отчетные данные формы 2-НК по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2013-2015 гг.

По результатам расчета можно сделать вывод: в период 2013 - 2014 гг. удельный вес взысканных платежей составлял менее 1%. Конечно, необходимо отметить значительный рост процента взысканий в 2015 году на 5,24% по сравнению с 2013 годом. Это связано, в первую очередь, с резким ростом поступивших платежей. Однако, в целом, значения показателей минимальны, т.е. лишь 5,5% дополнительно начисленных по итогам выездных проверок сумм поступает в бюджет.

Интенсивность деятельности налоговой инспекции может быть оценена через процент охвата налогоплательщиков проверками (табл. 9).

Таблица 9

Расчет процента охваченных проверками налогоплательщиков

Год	Количество налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговом органе, ед.			Количество проведенных проверок, ед.	Процент охваченных проверками налогоплательщиков, %
	Всего, ед.	Из них			
		Индивид. предпринимателей, ед.	Организаций, ед.		
2013	19 428	10 154	9 274	91	0,47
2014	20 196	10 267	9 929	89	0,44
2015	20 778	10 507	10 271	93	0,45

Источник: Отчетные данные формы 2-НН по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2013-2015 гг.

Как видно из расчета, значение рассматриваемого показателя в течение анализируемого периода находится практически в одном уровне и составляет менее 0,5%. В целом по России за 2015 год проверками было охвачено 0,8% налогоплательщиков, в странах Евросоюза этот показатель составляет 3 - 3,5%. Оценим интенсивность проведения выездных проверок, основываясь на данных о количестве и виде проведенных процедур за анализируемый период (табл. 10).

Таблица 10

Сведения о процедурах, проводимых в ходе выездных проверок

Показатель	Количество процедур			Абсолютное отклонение 2015/2013 гг.
	2013 год	2014 год	2015 год	
Проведено выездных проверок всего, ед.	91	89	93	

Всего проведено процедур, из них:	159	123	118	-41
- инвентаризация имущества	0	0	0	0
- осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений	41	24	14	-27
- производство выемки документов и предметов		6	2	-7
- привлечение экспертов	5	0	0	-5
- допросы свидетелей	30	32	39	+9
- привлечение специалистов	1	0	0	-1
- истребование у контрагентов документов (информации) о налогоплательщике	73	61	63	-10

Источник: Отчетные данные формы 2-НК по ИФНС по Кировскому району г. Махачкала за 2013-2015 гг.

Из приведенных данных следует, что самой распространенной процедурой проверки является истребование у контрагентов документов (информации) о налогоплательщике (встречная проверка), по нашему мнению, это связано с высокой эффективностью и достоверностью данного метода. Нередко также осуществляются осмотры производственных, складских, торговых и иных помещений налогоплательщика и допросы свидетелей. Привлечение экспертов и специалистов требуется лишь в определенных случаях, к тому же эта процедура является материально затратной, возможно по этим причинам этот метод используется очень редко.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.
2. Налоговая система России: требуются корректировки.//Финансы.-2016.-№12.-с.33-36..//Финансы.-2016.-№7.-с.30-32.
3. Налоговая система России перед новыми вызовами.//Финансы.-2016.-№7.-с.30-32.
4. Пономарева Н.В., Пыркин В.А. Вопросы налогового контроля.//Финансы.-2014.-№6.-с.8-12.

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСОВО-НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И НАПРАВЛЕНИЯ ИХ РЕШЕНИЯ

*Абдуллаева Д., студентка 4 курса направления «Экономика»,
Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаши;*

*Научный руководитель: Алиева Э.Б., к.э.н., доцент кафедры
ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаши*

С тех пор, как в Российской Федерации произошли серьезные изменения в финансово-политической сфере, прошло уже более 25 лет. Однако, несмотря на проведение разнообразных реформ в различных областях экономической деятельности страны, и по сей день остаются проблемы в финансово-бюджетной и налоговой системе, в частности, в институте государственного финансового контроля, составной частью которого, безусловно, является налоговый контроль. На наш взгляд, многие проблемы несовершенства в области налогового контроля связаны с тем, что он зачастую рассматривается в отрыве от финансового контроля, который успешно функционировал в советский период развития нашей страны, а налоговый контроль начал активно внедряться с введением современной налоговой системы РФ с 1 января 1992 г.

Рассмотрим основные проблемы государственного финансового, следовательно, налогового контроля в РФ. Данные представлены на рис. 1.

На сегодняшний момент также одной из ключевых проблем является проблема в области определения эффективности (результативности) финансового и налогового контроля. В законодательстве РФ отсутствуют критерии для проведения данной оценки.

Проблемы системы государственного финансового контроля также лежат в том, что существующие механизмы управления не позволяют эффективно использовать бюджетные средства, федеральную и региональную собственность. Необходимы меры, способствующие созданию единой системы управления государственным имуществом.

Проблемы законодательства на данном этапе решены, существует нормативно – правовая база, закреплены виды контроля, методы проведения, единая концепция государственного финансового контроля. Проблема, связанная с объективной необходимостью в корректном и гибком планировании планов проверок и осуществлении проверок и ревизий также решена на данный момент и урегулирована законодательством путем планирования на очередной финансовый год, утверждение графика руководителем, обоснование проверок.



Рисунок 1 - Основные проблемы государственного финансового (налогового) контроля в Российской Федерации

Серьезным недостатком для эффективной реализации государственного финансового контроля является достаточно громоздкая структура органов государственного финансового контроля.

Задачи органов государственного финансового контроля недостаточно конкретны, границы их ответственности размыты, а деятельность координируется слабо. Государственный финансовый контроль играет важную роль не только в обеспечении успешного решения задач бюджетной реформы, но и в обеспечении экономической безопасности государства. Имеющиеся проблемы в борьбе с коррупцией свидетельствуют о недостатках в организации государственного финансового контроля.

Вопросы создания единой системы финансового контроля и единых критериев оценки эффективности использования государственных средств также имеют актуальность. Сейчас существует три критерия: результативность, действенность и экономичность, но этого не достаточно, чтобы оценивать такую крупную и значимую систему как государственный финансовый контроль. Эффективность всегда должна определяться как качественно, так и количественно, так как всегда есть риск, что оценка станет субъективной.

Критерий результативности определяется как отношение общего

объема выявленных нарушений к общему объему проверенных средств. Под результативностью понимается величина, которая отражает степень достижения поставленных целей. При расчете критерия результативности необходимо анализировать абсолютные и относительные значения, а также рассматривать критерий в динамике за прошедшие года.

Существует дополнительный показатель – коэффициент реализуемости контроля и определяется как отношение количества представлений и предписаний к количеству актов проверки. Критерий экономичности является отношением достигнутого результата к затратам на содержание отдела внутреннего государственного финансового контроля.

Критерий действенности показывает степень исполнения проверенными организациями решений по устранению нарушений. Критерий действенности определяется отношением количества исполненных представлений и предписаний к их общему количеству предложенных к исполнению.

Существует дополнительный показатель, который отражает интенсивность деятельности в расчете на одного государственного гражданского служащего органов внутреннего финансового контроля. Коэффициент интенсивности определяется отношением количества проверенных объектов или объема проверенных средств к средней численности органов государственного финансового контроля.

Таким образом, посредством использования данных критериев и показателей есть возможность определить эффективность и результативность государственного финансового контроля. Можно определить не только деятельность самого органа государственного финансового контроля, но и выполнение им своих функций и полномочий.

Данная методика дает сквозную оценку и применима на разных уровнях управления органа финансового контроля. Также преимуществом методики в количественном выражении, что позволяет оценивать деятельность органов государственного финансового контроля в динамике.

Для повышения эффективности государственного финансового контроля необходимо:

- усовершенствовать методологическую базу;
- стандартизировать систему государственного финансового контроля;
- создать общегосударственную систему учета результатов деятельности органов государственного финансового контроля;
- повысить уровень ответственности контроля государственных должностных лиц за нарушение требований закона об исполнении бюджетов различного уровня и бюджетов внебюджетных фондов;
- ужесточить ответственность за неисполнение предписаний кон-

трольных органов;

- исключить дублирование действий контрольных органов, которое заключается в совершении различными органами своих функций в отношении одних и тех же объектов контроля;

- создать общую информационную базу учета для всех органов государственного контроля.

Минфин РФ подготовил поправки в законодательство об оптимизации государственного финансового контроля.

Данные поправки позволят устранить пробелы и неоднозначные толкования в организации и осуществлении внутреннего государственного финансового контроля, а также установят конкретный состав финансовых нарушений в сфере закупок и применение санкций за нарушение этого законодательства. Кроме того, в поправках должны более четко квалифицироваться понятие неэффективного использования бюджетных средств.

При установлении важнейших направлений реформирования управления государственными финансами, должны учитываться следующие факторы:

- устоявшийся в регионе подход к формированию БОР;
- определение плюсов и минусов системы управления общественными финансами субъекта РФ, принимая во внимание динамику бюджетных и макроэкономических параметров;
- определение главных видов управления, которые составляют бюджетный процесс (бюджетное прогнозирование и планирование, бюджетный контроль и оперативное управление).

Мы полагаем, что на сегодняшний день оптимизация управления государственными финансами должна быть связана с внедрением новейших бюджетных разработок, с современными бюджетными технологиями, которые ориентированы на:

- развитие программных и целевых способов осуществления деятельности исполнительных органов власти посредством «программного бюджета»;
- создание новейших форм финансового обеспечения и оказания муниципальных и государственных услуг;
- создание объединенной системы информационного управления общественными финансами - «электронный бюджет».

Важное значение в программе оптимизации управления государственными финансами в РФ принимает внедрение программного бюджетирования. Программное бюджетирование - это методика планирования, исполнения и контроля над бюджетным исполнением, которая обеспечивает взаимную связь между распределительным процессом дохода и результатами от реализованных программ, создаваемых на базе стратегиче-

ских задач. Программное бюджетирование подразумевает учет приоритетов в политике государства, общественную значимость предполагаемых и итоговых результатов использования средств бюджета. (4).

Началом в создании программного бюджета считается установление крепкой взаимосвязи между стратегическими задачами и государственным функциями, посредством связи полномочий каждого из ведомств с политикой государства. Различие между традиционным бюджетом и программным бюджетом заключается в том, что большая часть расходов или все расходы входят в программу, в свою очередь каждая из программ своими задачами привязана к стратегическим результатам функционирования отраслевых ведомств. Конечный результат стратегии (итог стратегии) являет собой долгосрочную и стабильную общественную выгоду, которая вытекает из ведомственных полномочий. Итог стратегии ведомств, связан с первоочередными и предполагаемыми результатами правительственной деятельности.

Программная классификация расходов заложена в основу бюджетной программы, ее структура определяется задачами социальной политики и целями экономической политики. Для эффективного осуществления государственных программ нужно следующее: наличие множественных показателей расходования средств бюджета, их действенности; механизмы оценки; аудит программ; создание системы стимулирующей распорядителей средств бюджетов.

Еще одно направление реформы управления государственными финансами заключается в развитии новых форм финансового обеспечения и новаций в сфере оказания как государственных, так и муниципальных услуг.

Главная цель создания условий для усиления действенности оказания государственных и муниципальных услуг заключается в увеличении результативности предоставления этих услуг с условием сохранения или снижения динамики роста расходов бюджета.

Следующее направление реформирования управления государственными финансами - это формирование и развитие общей системы информационного управления общественными финансами (электронный бюджет), в которую включено следующее:

- формирование и интеграция общей системы формуляров, что используется при формировании электронных данных о функционировании правовых и публичных образований в области управления общественными финансами;
- переход на значимый с юридической точки зрения документооборот в области управления общественными финансами;
- автоматизация учетного процесса, объединение и обеспечение взаимной связи всех учетных форм и видов отчетности общественно-

правовых образований;

- интеграция управленческих процессов общественными финансами общественно-правовых образований;

- укрепление взаимной связи между информационными сведениями о финансовых показателях общественно-правовых образований и показателями их эффективности;

- обеспечение правдивости и публичного доступа к сведениям о функционировании общественно-правовых образований в области управления общественными финансами. (9, с. 52).

Важно учесть, что выше изложенные мероприятия не завершают круг всех возможных тенденций по оптимизации бюджетного процесса, а также они не должны браться за основу создания системы бюджетирования, направленную на результат. Развитие и укрепление управления государственными финансами - это долгосрочный, комплексный процесс, который невозможен вне системного реформирования, не ограниченный в сфере финансов, но предполагающий обязательное усовершенствование всех управленческих элементов и пересмотра многих вопросов в области государственного управления как такового.

На настоящий момент работу органов государственного финансового контроля в РФ можно охарактеризовать как несколько разобщенную и несогласованную, с отсутствием четкой системы взаимодействия. Первоначально это связано с отсутствием целостной системы контроля над финансовыми потоками и использованием региональной и муниципальной собственности. Правомочия и статус органов контроля устанавливают множественные правовые акты, которые зачастую допускают параллелизм и повторяющиеся действия при исполнении соответствующих задач. Вполне логично, что подобная ситуация оказывает отрицательное влияние на народнохозяйственное развитие.

До настоящего момента в России отсутствовала теоретически отшлифованная и законодательно оформленная идея общегосударственного контроля над финансами. Все имеющиеся и оговариваемые в экономических литературных источниках варианты и предложения, ограничиваются лишь финансовым контролем государства и базируются на двух основных подходах.

Первый подход вообрал в себя позиции авторов, которые рассматривают процесс преобразования существующих органов ГФК в целостную, иерархически построенную системную вертикаль. Конечное выражение данной позиции заключается в объединении всех контролирующих органов и органов надзора в общий контрольный орган федерального подчинения, который будет функционировать независимо или же находится в подчинении Счетной палате РФ либо Генеральной прокуратуре РФ.

Усиление значения Счетной палаты РФ как органа, который осуществляет контролирующие функции над бюджетным процессом, эффективностью и целесообразностью расходования бюджетных средств и коммерческого использования государственной собственности, считается одним из важных постулатов данного подхода. По этой причине для адекватного и полномерного исполнения указанных функций следует разработать ряд решений, которые будут правообеспечивать функционирование Счетной палаты РФ.

В отношении формирования системы государственного финансового контроля в РФ имеется и иной подход. Авторы второго подхода категорически не поддерживают создание строго иерархической соподчиненной системы контроля, возглавляемой единым государственным органом. Они полагают, что существование «системности» вполне возможно без «монолитности», то есть без многоуровневой соподчиненности по правилам иерархической закрытости, которая не позволяет быстро реагировать на активное изменение отношений на рынке. При этом системность интерпретируется как более оптимальное соотношение между компонентами централизации и децентрализации контролирующих органов; обеспечение согласованности работы контрольных органов в области методического и научного потенциала при сохранении их независимого статуса. (7, с.19).

Согласно рассматриваемой позиции, структурный фундамент государственной системы контроля должен формироваться, с одной точки зрения, из высших органов управления и государственной власти, наделенных нормативно-законодательными актами и Конституцией РФ в сфере государственного контроля. С другой точки зрения, составной частью системы контроля могут быть и специальные органы государственного контроля, например, Служба государственного финансового контроля Республики Дагестан. Специализированные органы государственного контроля должны исполнять свою деятельность в строго определенных сферах, являясь либо автономными центральными органами исполнительной власти, либо же крупными специальными подразделениями министерств Федераций. В границах их полномочий возможно формирование собственных территориальных органов, делегирование им своих функций и прав.

Каждый из двух подходов имеет свои и сильные и слабые стороны. Однако при рассмотрении возможных идей создания государственной системы финансового контроля, преобладающее внимание стоит уделять вопросам контроля над бюджетными процессами, эффективностью и рациональностью применения финансовых средств государства, а также вопросам распоряжения, использования и владения объектами государственной собственности.

В этом контексте внимания заслуживает многолетняя практика высшего органа финансового контроля Америки: там со времени нахождения нарушений к проверкам, принято привлекать сотрудников прокуратуры. Получается, можно было бы наделить обращения Палаты в Генеральную Прокуратуру об участии представителей последней в контрольной деятельности, правовым статусом поручений, обязательных для исполнения.

Также немаловажно предусматривать нормы, которые будут обязывать Генеральную прокуратуру возбуждать уголовные дела по найденным Палатой фактам, которые содержат признаки нарушения имущественного и финансового права либо признаки нанесения урона государству.

На сегодняшнее время не существует скоординированной деятельности органов финансового контроля. Зачастую друг с другом пересекаются основные принципиальные полномочия по реализации проверок над целевым и рациональным использованием финансовых средств государства и материальных ценностей федеральных органов, которые осуществляют контроль (ФНС России, Федеральное казначейство, ревизионные управления ведомств и министерств, Счетная палата РФ, Счетные палаты субъектов РФ и др.).

В настоящее время основной проблемой государства в области налогообложения является достижение оптимальной величины собираемости налогов, чему призван способствовать контроль налоговых органов.

Одним из основных способов контроля за добросовестным выполнением налогоплательщиками своих обязательств по уплате налогов в бюджет государства является проведение налоговых проверок. Проверка является важнейшим инструментом контроля, позволяющим наиболее полно проверить как исполняются налогоплательщиком возложенные на него обязанности. Поэтому главной задачей для налоговых органов, является повышение эффективности своей контрольной деятельности в целях пополнения федерального бюджета.

Выездные налоговые проверки являются более результативными в плане выявления налоговых правонарушений, по сравнению с камеральными, но требуют значительных затрат на их организацию и проведение. При этом они отвечают требованиям безусловного обеспечения законных интересов государства и прав налогоплательщика, а также стимулируют налогоплательщиков изначально более тщательно вести бухгалтерский и налоговый учет и добросовестнее относиться к вопросам исчисления и уплаты налогов.

Несомненно, качество и эффективность проведения выездных налоговых проверок во многом зависят от их тщательной организации.

Вопрос о правильности проведения выездной налоговой проверки представляется очень важным, ведь малейшее несоответствие порядка ее проведения на любом из этапов, приведет к признанию недействительными фактов выявленных инспектором налоговых нарушений.

Однако, на сегодняшний день механизм планирования, организации и проведения выездного налогового контроля не обеспечивает в полной мере необходимого уровня эффективности контрольной деятельности налоговых органов (рисунок 2).

Результативность выездных проверок, в первую очередь, зависит от эффективного выбора объектов для проверки. Сегодня подготовка плана проведения выездных проверок основывается на выполнении комплекса мероприятий, связанных с автоматизированным отбором налогоплательщиков для включения в план проверок на основании заданных критериев отбора, регламентируемых Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». (2).

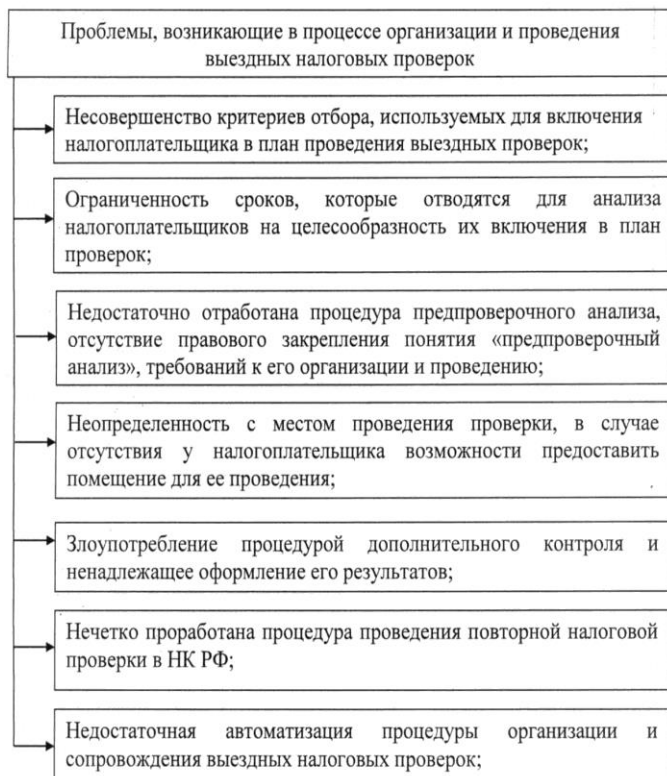


Рисунок 2 - Проблемы, возникающие в процессе организации и проведения выездных налоговых проверок (3, с.25)

Исходя из анализа критериев отбора, считаем, что о наличии налоговых правонарушений свидетельствуют, такие как «Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности» и «Неоднократное снятие с учёта и постановка на учёт в налоговых органах в связи с изменением места нахождения». Говоря об остальных, можно сказать, что они в большей степени отражают особенности функционирования конкретных организаций и компаний, включая их убыточность, рентабельность и налоговую нагрузку.

Оценка налогоплательщика по данным критериям, осуществляется в сравнении со средними показателями по отрасли. Но наличие среднеотраслевых показателей не может гарантировать достаточную доказательную базу для вывода о совершении правонарушения, так как у налогоплательщика могут быть собственные причины резкого роста или снижения данных показателей. (5, с.70). И соответствие показателей проверяемого лица среднеотраслевым показателям также не может свидетельствовать об отсутствии занижения доходов или завышения расходов. Более того, среднеотраслевые показатели напрямую зависят от вида деятельности налогоплательщика, затрат на производство, численности сотрудников и многих других факторов.

Помимо выявленных несовершенств критериев самостоятельной оценки рисков, одной из важнейших проблем является ограниченность сроков, которые отводятся для анализа налогоплательщиков на целесообразность их включения в план проведения проверок, что не дает возможности сделать полноценные выводы и в последствии влияет на результативность проверки.

В целях эффективного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок акцент должен быть сделан на углубленном предпроверочном анализе результатов финансово-хозяйственной деятельности и определении «зон риска». Вместе с тем, в настоящее время, результаты мероприятий налогового контроля, полученные в рамках предпроверочного анализа, содержат ограниченную информацию о налогоплательщике и возможных нарушениях налогового законодательства, по причине того, что предпроверочная работа налоговых органов при подготовке выездных налоговых проверок не отражена в налоговом законодательстве, а также в Налоговом кодексе не содержится определения понятия «предпроверочный анализ». Поэтому становится неясной правомерность и возможность проведения налоговыми инспекторами тех или иных мероприятий налогового контроля связанных с подготовкой выездных налоговых проверок. Отсутствие единых требований к его организа-

ции и непроработанность соответствующего методического аппарата, а также относительно низкий уровень исследования настоящей проблемы существенно снижают эффективность данной деятельности.

Предпроверочный анализ должен стать неотъемлемой частью выездных налоговых проверок и проводиться по всем налогоплательщикам включенным в план проверок, особенно налоговые органы должны усилить анализ тех сфер экономической деятельности налогоплательщика, в которых встречается наибольший вес налоговых правонарушений. Его целью является подготовка к предстоящей выездной налоговой проверке, выработка оптимальной стратегии выездной налоговой проверки, обеспечивающей рациональное использование всех необходимых методов налогового контроля. В результате проведения данной работы обеспечится рост результативности выездных налоговых проверок и сокращение трудозатрат сотрудников налоговых органов и времени, необходимых для проведения выездной проверки. Кроме того, увеличивается процент охвата выездными проверками налогоплательщиков, состоящих в налоговых органах. (6, с.63).

С учетом изложенного представляется целесообразным внести дополнения в Налоговый кодекс. Закрепить понятия предпроверочной подготовки, предпроверочный анализ и правовые основания их проведения.

Налоговые органы часто используют дополнительный контроль для устранения ошибок, сделанных ими в ходе проведения проверки. Эти действия можно квалифицировать как запрещенные законом.

Существенным нарушением при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля является ненадлежащее оформление их результатов. Результаты дополнительных мероприятий должны быть оформлены так же, как и материалы первоначальной проверки, и налогоплательщик должен иметь возможность представить по ним свои возражения. Правда, отсутствие прямого указания на порядок оформления результатов дополнительного контроля в кодексе приводит к тому, что данное правило часто нарушается. А суды, в свою очередь, не всегда рассматривают это нарушение как существенное.

В настоящее время, правовое регулирование процедуры проведения мероприятий налогового контроля в виде повторной выездной налоговой проверки является недостаточным. Абзацы 4 и 5 п. 10 ст. 89 НК РФ предоставляют вышестоящим налоговым органам право проводить повторные выездные налоговые проверки в рамках контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов. Однако в полной мере названные нормы не раскрывают понятие «контроль за деятельностью нижестоящего налогового органа», как впрочем и не устанавливают достаточно четкий перечень оснований для проведения подобных проверок.

Также Налоговым кодексом не конкретизирован круг вопросов, которые могут быть исследованы в рамках повторных проверок (например, в каком объеме можно проводить такую проверку). На практике вопросы, возникающие по поводу проведения таких проверок, а также надлежащего оформления их результатов, нередко приводят к спорам, которые часто становятся предметом исследования судебных инстанций. (3, с.28).

В современной России остаются нерешенными проблемы автоматизации процедуры организации и сопровождения выездных налоговых проверок. В связи с этим, важнейшей задачей повышения эффективности и результативности проведения выездных налоговых проверок является внедрение в практику работы налоговых органов программных продуктов, позволяющих осуществлять не только арифметическую проверку, но и логическую взаимосвязь различных показателей из налоговых деклараций, форм бухгалтерской отчетности, внешних источников, анализ основных финансово-экономических показателей деятельности налогоплательщика. (8, с.56).

Таким образом, анализ выявленных проблем планирования, организации и проведения выездных налоговых проверок, свидетельствует о необходимости внесения уточнений и дополнений в налоговое законодательство, с целью расширения их аналитических возможностей и как следствие увеличение результативности. Предложенные нами меры позволяют не только повысить собираемость налогов, но и будут способствовать улучшению налоговой дисциплины и устранению противоречий между государством и налогоплательщиком. (3, с.30).

Одним из методов совершенствования проведения выездной проверки является налоговое администрирование. Налоговое администрирование – часть управления налоговыми отношениями, которое осуществляют государственные органы исполнительной власти (но, не законодательные органы), а именно налоговые органы. В частности, это свод нормативных актов, формирующих как систему налоговых органов, так и регламентирующих действия налоговых органов в отношениях с налогоплательщиками и иными участниками налоговых отношений, зафиксированный в Налоговом кодексе и других актах законодательства о налогах и сборах. Эффективность, в самом общем понятии, это соотношение между полученным результатом и затратами; а эффективность управления – достижение целей управления при минимальных издержках средств.

Налоговое администрирование осуществляет многообразные функции управления – налоговый контроль, планирование и прогнозирование налоговых поступлений, их учет и регулирование. Поэтому отсутствует единый критерий, по которому можно определить эффективность налогового администрирования в целом. Применительно к основному

направлению налогового администрирования - контрольной работе, эффективность работы налоговых органов выражается в качественно принятых решениях по результатам камеральных и выездных проверок с одной стороны, и с другой стороны – оптимальных расходов на содержание налоговых органов.

По данному направлению можно количественно определить эффективность – как отношение сумм взысканных налогов, пени и штрафов по результатам контрольной работы к расходам федерального бюджета на содержание налоговых органов. По другим направлениям налогового администрирования положение с количественными и качественными показателями сложнее. Было несколько попыток исправить ситуацию в данной сфере и разработать систему показателей по оценке ряда направлений налогового администрирования. В настоящее время оценка эффективности налогового администрирования осуществляется на основе системы следующих показателей.

Список литературы

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. - ч.1, -Москва: Проспект, 2017. -1040с.
2. Отчетность МРИ ФНС РФ №6 по РД формы 1-НМ, за 2014 – 2016гг.
3. Отчетность МРИ ФНС РФ №6 по РД формы 2-НК, за 2014 – 2016гг.
4. Букина И.С., Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для магистров. – М.: ЮРАЙТ, 2013. – 428 с.
5. Гурова И.Н. О некоторых проблемах налогового администрирования.//Финансы.-2015.-№1.-с.49-52.
6. Налоговая система России: требуются корректировки.//Финансы.-2016.-№12.-с.33-36..//Финансы.-2016.-№7.-с.30-32.
7. Шаталов С.Д. Об основных направлениях налоговой политики на современном этапе.//Финансы.-2015.-№5.-с.3-7.
8. Официальный сайт ФНС России. [Электронный ресурс] – М.: 2017. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>
9. Сайт Министерства финансов РФ // <http://WWW.minfin.ru>
- 10.Справочная правовая система «Консультант Плюс»-
<http://www.consultant.ru/>

ЭВОЛЮЦИЯ ВОЗНИКНОВЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ИНСТИТУТОВ В РФ

Магомедов А., студент 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;

*Научный руководитель: Алиев И.А., к.э.н., ст. преп. кафедры
ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше*

Мировой опыт свидетельствует, что налоговый механизм обладает огромными возможностями влияния на развитие предпринимательской деятельности, структуру и динамику общественного производства, его размещение.

Налоговые платежи и сборы представляют собой основной источник формирования государственного бюджета, поскольку любое государство для исполнения своих функций нуждается в фондах денежных средств.¹

На наш взгляд, в современных условиях особенное значение имеет результативность налоговой системы, которая способна обеспечивать бюджет доходными источниками и выполнять все возложенные на себя публично-правовыми образованиями обязательства по расходам.

Налоговая система Российской Федерации — это совокупность налогов и сборов, которые взимаются в пользу государства с физических и юридических лиц. Она строится на определенных принципах и регулирует налоговые взаимоотношения государства и плательщиков налогов и сборов.

Принципы построения российской налоговой системы определяются в Конституции Российской Федерации и Налоговом кодексе Российской Федерации (далее НК РФ). В России функционирует трехуровневая налоговая система, которая состоит из федерального, регионального и местного уровней, что отвечает мировому опыту федеративных стран.

Результативность налоговой системы обеспечивается соблюдением установленных требований, критериев и принципов налогообложения. В основе построения большого количества функционирующих налоговых систем находятся идеи Адама Смита, которые были сформулированы в его труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776 год) в виде четырех важнейших принципов налогообложения.

Рассмотрим эти принципы применительно к российской налоговой системе.

¹Мороз В.В. Налоговая система в РФ на современном этапе ее развития [Текст] // Бизнес в законе. 2013. № 6. С.250-252.

1. Принцип определенности предполагает, что каждый налог должен быть установлен НК РФ и иметь все обязательные элементы: налогоплательщик, объект налогообложения, налоговая база, период и ставка, порядок расчёта налога и сроки его уплаты. Все неопределенности налогового законодательства толкуются в пользу плательщика.

2. Принцип справедливости предполагает всеобщность налогообложения. Каждое юридическое или физическое лицо должно уплачивать налог, если оно признано плательщиком по нему. Налогоплательщик должен принимать участие в пополнении бюджета Российской Федерации и финансировании его расходов.

3. Принцип удобства подразумевает, что каждый налогоплательщик должен знать о тех налогах и сборах, которые он обязан платить в определенные НК РФ сроки и порядке. Прежде всего, этот принцип направлен на исполнение плательщиком своих налоговых обязательств, а также предотвращение злоупотребления властью со стороны налоговых органов.

4. Принцип экономии заключается в том, что государство должно стремиться к сокращению затрат при взимании налогов и сборов с плательщиков. Здесь применима всем известная фраза: «Экономика должна быть экономной!».

5. Принцип равенства, предполагающий, что все налогоплательщики несут одинаковую налоговую нагрузку в соответствии с налоговым законодательством РФ независимо от положения и социального статуса. Каждый участник налоговых отношений (плательщики и государство) имеет право на отстаивание своих интересов в суде.²

На сегодняшний день продолжают вноситься изменения в обе части Налогового кодекса РФ. Прежде всего, они направлены на улучшение взаимоотношений государства и налогоплательщиков, уменьшение неопределенностей в российском налоговом законодательстве. Здесь отметим, что с 1 января 2017 года в налоговое законодательство России принято очень большое количество изменений.

Принципы построения российской налоговой системы также сформулированы в первой части НК РФ, которая определяет важнейшие основы законодательства о налогах и сборах:

- каждое лицо является должным осуществлять уплату законно установленных налогов и сборов. Нормы законодательства о налогах и сборах основаны на признании всеобщности и равенства налогообложения. При определении налогов должна учитываться фактическая способ-

²Рамазанова Б.К. Истоки принципов налогообложения и их значение в современных условиях [Текст] // Теория и практика общественного развития. 2014. № 2 С.399-401.

ность налогоплательщиков к осуществлению уплаты налогов;

- налоги и сборы не могут обладать дискриминационным характером и различным образом использовать расовые, социальные, национальные, религиозные и иные подобные критерии;

- запрещается определять дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала;

- налоги и сборы должны обладать экономическим основанием и не могут быть произвольными;

- запрещается определять налоги и сборы, которые нарушают единое экономическое пространство России и, в частности, прямым или косвенным образом ограничивают свободное перемещение в пределах государственной территории товаров (услуг, работ) или финансовых средств, либо по-другому создавать ограничения или препятствия не воспрещенной законодательством экономической деятельности физических лиц и предприятий;

- ни на кого не может возлагаться обязанность осуществлять уплату налогов и сборов, а также иных взносов и платежей, обладающих определенными Налоговым кодексом РФ признаками налогов и сборов, которые не предусмотрены им либо установлены в прочем порядке, чем это установлено Налоговым кодексом РФ;

- при определении налогов должны определяться все элементы налогообложения. Законодательные акты о налогах и сборах должны формулироваться так, чтобы каждый мог точно знать, какие существуют налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен осуществлять их уплату.

- все неустранимые сомнения, противоречия и неясности законодательных актов о налогах и сборах истолковываются в пользу налогоплательщиков (плательщиков сборов).³

Принято считать, что налоги выполняют распределительную, регулирующую, фискальную, стимулирующую, контролирующую и воспроизводственную функции.

В историческом аспекте фискальная функция является первичной. Налоги дают возможность государству осуществлять изыятие части доходов и формирование централизованных финансовых ресурсов, которые являются нужными для содержания органов управления, непродуцированной сферы, армии и т.д. Это обозначает, что уровень налоговых платежей всегда определяется масштабами государственных расходов.

³Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 года № 146-ФЗ (ред. от 30.11.2016) [Электронный ресурс] - Режим доступа // URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения 22.12.2016 года)

дов.

Распределительная функция логическим образом истекает из рассмотренной выше фискальной функции: для того чтобы располагать финансовыми средствами, следует их изымать у тех, кто ими располагает. Перераспределение мобилизованных денежных средств осуществляется государством между отраслями отечественной экономики (в экономическом аспекте), а также между социальными группами (в социальном аспекте). Нельзя исключать то, что через налоговые платежи станут осуществлять изъятие сверхдоходов (ренды); распределение финансовых средств в целях социальной защиты малоимущих слоев населения.

Регулирующая функция налогов особенное значение получила в условиях смешанной экономики рыночного типа. Налоги зарекомендовали себя как более мобильное и высоко результативное средство регламентирования государством экономических и социальных процессов. Очевидно, что система налогообложения должна отвечать принятой концепции социально-экономического развития.

Из регулирующей функции непосредственным образом проистекает стимулирующая функция налогов. Суть в том, что налоги оказывают прямое влияние на состояние и формирование экономических интересов тех или иных хозяйствующих субъектов. Исполнение налогами стимулирующей функции подразумевает:

- адресное доведение налогов до плательщиков вместе с исключениями, оговорками, преференциями, специальными комментариями и т.д.;

- выделение определенной цели стимулирования экономической деятельности (уменьшение или увеличение объемов производства, экологии, масштабов применения тех или иных производственных факторов; хозяйственная форма; структура себестоимости; цена и качество изделия; защита отечественных товаропроизводителей и другие).

Воспроизводственная функция налогов нацелена на обеспечение возобновляемости процессов отечественного производства, тем самым подразумевает совершенную компенсацию используемых в производстве экономических ресурсов.

Контролирующая функция налогов взаимосвязана с тем, что в подобном случае может возникнуть возможность в четком отслеживании денежных и товарных потоков, а также самой хозяйственной деятельности. При подобном контроле осуществляется уточнение степени результативности применения используемых в производстве ресурсов, установление сопричастности к социальным и государственным задачам. Происходит формирование налоговой дисциплины, которая подразумевает своевременность платежей и расчетов, выплат заработной платы наемным работникам, а также соблюдение хозяйственного законодательства.

Наиболее тесным образом с фискальной функцией налогов взаимосвязана их распределительная функция, которая выражает экономическую сущность налогов как инструмента распределительных отношений. Сущность этой функции состоит в том, что посредством налогов через бюджетные и внебюджетные фонды государством осуществляется перераспределение финансовых ресурсов из сферы производства в общественную, осуществляется финансирование крупных социальных и межотраслевых целевых программ, обладающие общегосударственным значением, в силу чего эту функцию иногда называют социальной.

С фискальной и распределительной функциями тесным образом взаимосвязана контрольная функция. Механизм исполнения данной функции выражается, с одной стороны, в проверке результативности хозяйствования, с иной стороны, в контроле за эффективностью осуществляемой государственной экономической политики. В острых конкурентных условиях налоги принимают на себя роль одного из самых важных инструментов независимого контроля за результативностью финансовой и хозяйственной деятельности. При других аналогичных условиях из конкурентной борьбы выпадает тот, кто не может произвести расчеты с государством. В то же время дефицит финансовых ресурсов в бюджете свидетельствует государству о необходимости внесения поправок в бюджетную, социальную или налоговую политику.

Таким образом, в заключение можно сделать вывод, что в условиях современных рыночных отношений налоговая система представляет собой один из самых важных экономических регуляторов, основанием финансового механизма государственного регулирования экономики⁴.

Целенаправленная налоговая реформа, даже нейтральная по отношению к бюджету, может создавать спрос, при одновременном повышении занятости и укреплении социальной сплоченности». ⁵ Но при этом аргументы против активизации фискальной политики остаются очень серьезными. Ее проведение обычно связывают с большими политическими издержками, длительностью процессов смены налогово-бюджетных программ, зачастую слабой реакцией экономических агентов на временные сокращения налогов, вытеснением частных инвестиций (особенно в условиях, когда экономика находится в состоянии близком к полной занятости), искажающим влиянием бюджетных дефицитов на экономические стимулы в связи с необходимостью повышения будущих

⁴Черникова М.А., Шевлякова С.М., Полинская М.В. Тенденции развития налоговой системы РФ [Текст] // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2013. № 22. С.126-130.

⁵Бреннан Дж., Бьюкенен Дж. (2004). К налоговой конституции для Левиафана / Вехи экономической мысли. Экономика благосостояния и общественный выбор, т. 4. СПб.: Экономическая школа, с. 449–476.

налогов для их обслуживания, рисками инфляции, обусловленными налогово-бюджетными причинами и др.

Поэтому многое зависит от того, насколько успешно в конкретных условиях данной страны фискальные стимулы могут быть трансформированы в увеличение высокотехнологичного промышленного производства товаров и услуг, выступающего драйвером глобального экономического развития.

Недавние исследования показали, что в развитых странах строгая бюджетная консолидация сопровождалась меньшим экономическим ростом, чем можно было ожидать, особенно на ранних этапах кризиса, а фискальные мультипликаторы, напротив, оказались существенно большими, чем оценивали специалисты, что является важным аргументом в пользу более активной фискальной политики. Однако этот вывод, даже если он является справедливым, не может быть автоматически распространен на эмерджентные рынки, в том числе российский, где национальная инновационная система отстает от мировых лидеров и сложились специфические институты – формальные и неформальные нормы, которые определяют, в том числе сложный комплекс отношений государства к интересам экономических субъектов, а также то, как эти субъекты привыкли воспринимать государственную экономическую политику и доверять (не доверять) правительству.⁶

Как отмечал еще Й. Шумпетер: «... ничто так ясно не отражает характер общества и цивилизации, как проводимая политическим сектором этого общества фискальная политика» (Schumpeter, 1954. Р. 736).

Современное российское общество отличается особым характером и требует существенного улучшения своей экономической сферы. Поэтому не удивительно, что споры о роли и направлениях реформирования налоговых правил и инструментов являются частью той широкой дискуссии, которая идет в России в связи с поиском надежных путей преодоления кризисных явлений в экономике.

Современный институционализм включает несколько направлений и множество различных теорий. Вместе с тем важнейший концепт, на основе которого построена вся институциональная парадигма – это понятие института, а ее главная формула заключается в том, что «институты имеют значение», в том числе в налоговой сфере.

В классической работе Дж. Бреннана и Дж. Бьюкенена «К налоговой конституции для Левиафана» отмечено, что они анализируют «... конституционный выбор среди налоговых институтов. ... Иными слова-

⁶ЮНИДО. (2013). Лимская декларация. Путь к достижению всеохватывающего и устойчивого промышленного развития. Генеральная конференция ЮНИДО, Лима- Перу, 2–6 декабря.

ми, мы исследуем выбор индивида между налоговыми правилами и инструментами». Из этого видно, что налоговые институты мыслятся ими как налоговые правила и инструменты. При этом отмечается, что: «... налоговые институты обычно предназначены быть в разумных пределах постоянными составляющими политического строя: они создают контекст, в рамках которого в каждый период принимаются решения о предоставлении общественных благ». Исходя из такой общей постановки вопроса, Т. Меркулова обосновала положения о разделении налоговых институтов, их отношении друг к другу, т.е. о возможной иерархической упорядоченности.

При этом отмечается, что налог и налогообложение представляют собой составные части одного института, который с равным основанием можно называть институтом налога и институтом налогообложения. Институт налога имеет как формальную, так и неформальную стороны. Под формальным институтом налога предлагается понимать «систему правовых норм, упорядочивающих налоговые отношения экономических агентов друг с другом и с государством». Автор выделяет четыре элемента внутренней структуры формального института налога: собственно налог, как норму отношений между экономическими агентами и государством по поводу финансирования его деятельности, а также механизмы начисления, взимания налогового платежа и обеспечения соблюдения правил и норм налогового законодательства.⁷

Неформальный институт налога рассматривается как «... не оформленные на законодательном уровне, но сложившиеся и реально действующие на практике нормы, правила и стереотипы поведения и взаимодействия, регулирующие налоговые отношения экономических агентов и государства».

В целом соглашаясь с приведенной трактовкой института налога, следует отметить, что объективно существует разделение налоговых институтов не только по признаку отношения к закону (на формальные и неформальные), но и в зависимости от их субъектов, а именно на налоговые институты законодательной, исполнительной и судебной ветвей власти и непосредственно налогоплательщиков. Указанные группы налоговых институтов находятся в определенной иерархии и взаимозависимости и формируют целостную систему, так что налоговые институты каждого данного уровня диалектически связаны с институтами иных уровней и обуславливают формирование специфических налоговых правил и инструментов на каждом из них.

В основе этой системы находятся налоговые институты законо-

⁷ Л.И. Вишневский, В.П. Гончаренко, А.В. Гурнак. *Terra economicus*. Эволюция налоговых институтов и проблемы перехода. 2016. Том 14. № 4.

дательных органов власти, которые включают не только весь корпус налогового законодательства, но так же формальные и неформальные правила и нормы принятия налоговых законов. Формальные институты связаны с процедурами принятия коллективных решений законодательным органом. Неформальные институты образуют достаточно широкий спектр, от традиционных консультаций с юристами и богословами в исламских странах или же с авторитетными международными финансовыми организациями в развивающихся странах до широкого использования практики лоббирования и логроллинга в процессе принятия налоговых законов в странах с демократическими традициями. В этой связи важное значение имеют культурные и ценностные установки того или иного общества, определяющие роль и пределы использования налогов в конкретно-исторических социально-экономических реалиях, которые можно обозначить как налоговые менталитеты.

Налоговые институты органов исполнительной и судебной власти формируются на основе налоговых институтов законодательной власти. Различные инструкции, решения, определения, постановления, разъяснения налоговых и судебных органов, по сути, являются формальными налоговыми институтами данных ветвей власти, которые поддерживают налоговое законодательство. Вместе с тем на этом уровне возникают также неформальные институты, одни из которых (например, коррупция в налоговых органах, избирательное правоприменение в судебных органах) уменьшают налоговые поступления в бюджет, а другие (например, традиции транспарентности), напротив, могут способствовать улучшению собираемости налогов и обеспечению надежной обратной связи между правительством и экономическими субъектами.

Деятельность налогоплательщиков определяется прежде всего налоговыми институтами органов законодательной, исполнительной и судебной ветвей власти, но не только. На уровне налогоплательщиков также существуют свои специфические налоговые правила. Налоговое планирование и законная налоговая оптимизация служат примером таких институтов, которые не нарушают формальные нормы органов власти. В то же время традиции оппортунистического поведения экономических субъектов, связанного с уклонением от уплаты налогов, ведением двойной бухгалтерии и т.д., это такие неформальные правила, которые нарушают корпус законодательства и в той или иной степени присутствуют в деятельности многих российских налогоплательщиков.

В зависимости от того, какие именно формальные и неформальные налоговые институты действуют в рамках налоговой системы того или иного государства, определяется не только эффективность функционирования этой системы, но и перспективы ее дальнейшего развития. В этой связи важно подчеркнуть динамичность налоговых институтов, тот

факт, что со временем они постепенно меняются, эволюционируют. Это происходит через социальные процессы передачи налоговых привычек – на уровне индивидов; организационных налоговых рутин – на уровне организаций и общества, которые можно рассматривать как социальные репликаторы (единицы наследственности).

Весьма важное для институционального анализа налоговых систем обстоятельство связано с разработкой и реализацией методик получения количественных оценок и сравнения эффективности институтов, в том числе и налоговых, в различных странах. Такие оценки и сравнения охватывают широкий спектр показателей – от коррупции и теневой экономики до этичности поведения фирм, включая также характеристики эффективности функционирования налоговых институтов.

Потребность в количественных оценках институтов возникла при составлении различных рейтингов, которые призваны соотносить возможности и ограничения ведения бизнеса в разных странах, перспективы инвестирования капитала с точки зрения конкурентоспособности той или иной национальной экономики в условиях глобализации и т.д.

Вместе с тем надо учитывать, что подобного рода широкие международные сопоставления страдают тем методологическим недостатком, что сравнивают институты стран, относящихся к разным социокультурным традициям (например, христианской и исламской). Поэтому, не отрицая в принципе возможность такого технического анализа, следует принимать во внимание его ограничения и не всегда большую информативность. Рейтингом, непосредственно связанным с эффективностью налоговых институтов, является рейтинг Paying Taxes от Price water house Coopers и World Bank Group. При составлении Paying Taxes учитываются значения трех показателей для каждой страны⁸:

- 1) количество налоговых платежей;
- 2) время на выполнение налоговых обязательств;
- 3) налоговая ставка.

Показатель количества налоговых платежей характеризует общее число налогов и отчислений, метод уплаты, частоту уплаты, частоту подачи отчетности и количество ведомств, задействованных в процессе налогообложения некоторой обычной компании среднего размера на второй год ее работы. Он включает в себя также такие налоги, как налог на добавленную стоимость и налоги на рабочую силу, уплачиваемые самими сотрудниками. Указанные платежи обычно удерживаются предприятием с потребителей или сотрудников от имени налоговых органов. И хотя они не влияют на отчеты о прибылях и убытках компаний, но увеличивают административное бремя, связанное с соблюдением требова-

⁸ PWC and World Bank Group, 2016. Pp. 99–104

ний налогового законодательства, а поэтому учитываются в показателе налоговых выплат.

Показатель количества платежей учитывает ситуацию в стране с подачей отчетности в электронной форме. Там, где допускаются полностью электронное декларирование и уплата налогов и этой возможностью пользуется большинство предприятий, считается, что налог уплачивается один раз в год, даже если фактически подача отчетности и платежи осуществляются чаще. В случае платежей, проводимых через третьи стороны, таких как выплачиваемый финансовым учреждением налог на проценты или налог на топливо, выплачиваемый компанией, которая продает топливо, также учитывается только один платеж, даже если фактически платежи производятся чаще. Время на выполнение налоговых обязательств учитывается в часах. Этот показатель отражает время, затраченное на подготовку, подачу отчетности и уплату трех основных видов налогов и отчислений: налога на доходы корпораций, налога на добавленную стоимость и налогов на рабочую силу, включая налоги на фонд заработной платы и отчисления на социальное обеспечение. Время на подготовку включает время на сбор всей информации, необходимой для расчета подлежащего уплате налога, и определения суммы к оплате. Время на подачу отчетности включает время на заполнение всех необходимых форм налоговых деклараций и подачу соответствующих отчетов в налоговое управление. Также учитываются часы, необходимые для осуществления платежа в режиме онлайн или в налоговых органах.

В странах, где налоги и отчисления уплачиваются лично, в расчет принимается время, потраченное на ожидание. Общая налоговая ставка отражает размер налогов и обязательных взносов, приходящихся на компанию во втором году работы, выраженный в доле от ее коммерческой прибыли. Общая сумма налоговых платежей включает суммы всех видов налогов и отчислений, подлежащих уплате с учетом разрешенных вычетов и льгот.

Налоги, удерживаемые предприятием (например подоходный налог) или собранные им и перечисленные налоговым органам (например, налог на добавленную стоимость и др.), но бремя которых оно не несет, исключаются. А включаемые налоги можно разделить на пять категорий: прибыль или доходы корпораций; социальные отчисления и налоги на рабочую силу, выплачиваемые работодателем; налоги на имущество; налоги с оборота; прочие налоги (такие как муниципальные сборы, налог на транспортные средства, моторное топливо). Динамика и составляющие рейтинга легкости уплаты налогов (Paying Taxes) в РФ в сравнении с динамикой рейтинга по индексу восприятия коррупции (Corruption Perception Index) за последние пять лет представлены в табл.

Таблица 1.

Отдельные показатели и позиции Российской Федерации в рейтингах Paying Taxes и Corruption Perception Index в 2011–2016 гг.⁹

Показатель	Год					
	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Легкость уплаты налогов в РФ (ранг / число стран в рейтинге)	105/183	102/183	64/185	56/189	49/189	47/189
Количество налоговых платежей	11	9	7	7	7	7
Время, затрачиваемое на выполнение налоговых обязательств(часы)	320	290	177	177	168	168
Общая налоговая ставка (%)	46,5	46,9	54,1	50,7	48,9	47
Позиция РФ в рейтинге «Corruption Perception Index»	143	133	127	136	119	н/д

Согласно данным рейтинга Paying Taxes налоговая система Российской Федерации характеризуется последовательным развитием, которое в целом заслуживает позитивной оценки, поскольку выполнять налоговые обязательства бизнесу в России становится легче.

За последние шесть лет, в результате проводимых налоговых реформ и использования новых информационных технологий в сфере налогообложения, России удалось существенно улучшить свой рейтинг – подняться со 105 (рейтинг 2011 г.) до 47 в рейтинге 2016 г. Прогресс выглядит впечатляющим, если принять во внимание то, что еще в 2009 г. страна занимала 134 рейтинговую позицию.

Важной составляющей такой эволюции налоговой системы служит снижение количества налоговых платежей, которое должно осуществить в течение года типовое предприятие – всего лишь семь налоговых платежей, что более чем в три раза меньше, чем по данным рейтингов 2008–2009 гг. (22 платежа). Позитивной оценки заслуживает также динамика показателя, характеризующего время, необходимое на выполнение налогоплательщиком налоговых обязательств.

По сравнению с предшествующим рейтингом в 2015 г. этот показатель уменьшился на 9 часов в год (на 5%) и достиг минимального значения – 168 часов. В рейтинге 2016 г. значение этого показателя осталось на уровне прошлого года. В то же время по сравнению с 2011 г. затраты

⁹ Источник: составлено по данным The World Bank and PwC и Transparency International.

времени на выполнение налоговых обязательств в 2015–2016 гг. сократились практически вдвое. Наименее благоприятно на общий рейтинг легкости уплаты налогов влияет динамика совокупных налоговых ставок, определяемых как отношение общей суммы (или суммы по отдельной группе) налогов к коммерческой прибыли типового предприятия. Совокупная налоговая ставка в рейтинге 2013 г. достигла максимального значения 54,1% и в последующие годы снизилась до 47%, что все еще выше, чем по данным рейтингов 2011 и 2012 гг. – 46,5 и 46,9%, соответственно.

Характеризуя структуру общей налоговой ставки, следует отметить, что наибольшая составляющая налогового бремени типового предприятия приходится на уплату налогов на доходы от труда. Их доля в общем налоговом бремени составила в рейтинге 2016 г. 35,6%, что немного превышает значение показателя в предшествующий год.

Таким образом, заметный прогресс в части формальных налоговых институтов налицо. Что же касается институтов неформальных, то в этом отношении ситуация хуже. Настораживает, в частности, тот факт, что явные улучшения в части легкости уплаты налогов не сопровождаются такими же существенными сдвигами в части индекса восприятия коррупции. Хотя в 2015 г. рейтинговая позиция страны улучшилась (Россия переместилась с 136 места на 119), но на самом деле количественная оценка восприятия коррупции изменилась незначительно (с 27 до 29 баллов).

Вместе с тем очевидно, что налоговые институты и коррупция – это взаимосвязанные общественные явления. Нынешний низкий уровень инвестиций в основной капитал – менее 20% ВВП при необходимых, по данным правительства, 25–27% – свидетельствует о том, что даже улучшенная в последние годы налоговая система в комплексе с другими хозяйственными институтами, существенно влияющими на поведение экономических субъектов, пока не смогла радикально изменить к лучшему деловой и инвестиционный климат в стране. Для выяснения причин такого положения дел важно обратиться к анализу более широкого комплекса факторов, определяющих институциональную среду функционирования экономики в целом и ее налоговой системы в частности.

Траектория развития налоговой системы определяется не только эволюцией налоговых правил и инструментов, но также в значительной мере зависит от параметров внешней институциональной среды. Для ее характеристики можно воспользоваться показателями, которые регулярно публикуются в рамках проекта по расчету индекса глобальной конкурентоспособности (The Global Competitiveness Index, GCI), выполняемому Всемирным экономическим форумом (World Economic Forum, 2016). Минимальное значение этого показателя означает, что ситуация в данной стране рассматривается как одна из худших в мире, и, наоборот, макси-

мальное значение показателя свидетельствует о том, что предприятия стремятся строить свои отношения исключительно в соответствии с установленными формальными нормами и правилами.

В том случае, если государство недостаточно защищает права собственности, правительство неэффективно использует общественные финансовые ресурсы, а политики не заслуживают доверия, то, с одной стороны, вполне ожидаемой ответной реакцией со стороны бизнеса и граждан будет стремление отказаться от надлежащего выполнения своих налоговых обязательств.

С другой стороны, если сами фирмы в своей финансово-хозяйственной деятельности будут пренебрегать своими обязанностями перед партнерами и государством, готовы использовать взятки для решения различных во-просов, то вряд ли такие их характеристики совместимы с профилем ответственного и честного налогоплательщика. Со временем такие нормы поведения через социальные репликаторы могут закрепиться и стать частью устойчиво неблагоприятной институциональной среды данной территории и государства. На рис. 1 представлены количественные значения описанных выше индикаторов для России, Германии и Китая. Выбор этих стран для сравнения обусловлен Евразийским положением России, ее размещением в мировом Хартленде (Mackinder, 1904), граничащим, с одной стороны, с мировым Западом, а с другой – Востоком.

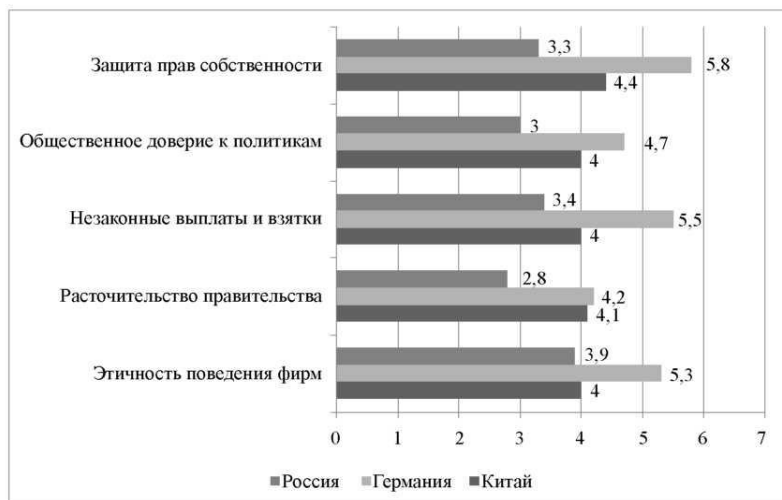


Рис. 1. Значения отдельных институциональных индикаторов по данным The Global Competitiveness Report 2015–2016¹⁰

Особенное беспокойство вызывает тот факт, что российский бизнес, в отличие от германского, слабо доверяет политикам и полагает, что правительство неэффективно расходует собираемые налоги. Относительно низкие значения институциональных индикаторов РФ дают основания для опасений, что в такой внешней среде одного только улучшения налогового законодательства, в том числе направленного на борьбу с уклонением от налогов, будет недостаточно для того, чтобы обеспечить радикальное повышение эффективности системы общественных финансов. Это с одной стороны. Однако, с другой, при сравнении с представителем мирового Востока – Китаем – оказывается, что ситуация не выглядит такой удручающей. Многие институциональные показатели Китая – многолетнего мирового лидера в сфере социально-экономического развития – ненамного лучше российских. Это еще раз подчеркивает важность того обстоятельства, что принципиальное значение имеет динамический эволюционный (популяционный) аспект проблемы. Доминирующие налоговые нормы могут быть малоэффективными с позиций обычной статической неоклассической экономической оценки затрат и результатов. Но если эти нормы в процессе социальной эволюции были адаптированы к потребностям данной социально-территориальной общности таким образом, что позволяют ей повышать благосостояние населения и расширять свое влияние в мире, значит, они в целом успешно выполняют свои функции и эволюция идет по правильному пути. В последние десятилетия КНР успешно решает свои проблемы. Сфера и сила влияния китайской экономики, несмотря на очевидные противоречия и трудности роста (в том числе проблемы фондового рынка), будут, повидимому, возрастать и далее. С позиций долгосрочной перспективы РФ также в целом идет по правильному пути – России удалось восстановиться после распада СССР, поднять ВВП на душу населения до уровня 24 тыс. долл. в 2015 г., войти в число пяти главных эмерджентных экономик мира – группы БРИКС, позиционирующей себя в качестве альтернативного центра силы.

С учетом положительной динамики показателей Paying Taxes это свидетельствует о том, что генеральное направление развития налоговой системы РФ, по-видимому, выбрано правильно. Тем не менее нынешние сложные проблемы с экономическим ростом, обусловленные в том числе ограничениями монетарной политики, тесно связанной с политикой фис-

¹⁰ Источник: составлено по данным World Economic Forum Как следует из рис. 1, при сравнении с представителем мирового Запада – Германией – значения всех рассматриваемых показателей для России значительно хуже.

кальной, говорят о том, что активную работу по ее совершенствованию следует продолжить.

Первое, стратегическое, направление развития налоговой системы РФ – это планомерная работа в русле содействия долгосрочному экономическому росту на инновационной основе за счет соответствующей трансформации фискальной структуры и переноса акцентов с налогообложения результатов производства (прибыли и доходов) на налогообложение используемых ресурсов, прежде, а также содействия решению фундаментальных институциональных проблем российской экономики, связанных со слабостью конкурентной среды, избирательным правоприменением, коррупцией и др. И второе, тактическое, но наиболее актуальное в настоящее время, это налоговые меры по наращиванию инвестиций в обновление реального сектора экономики, импортозамещению и увеличению несырьевого экспорта, укреплению барьеров для вывоза капиталов, т.е. принятие мер, необходимых для преодоления рецессии.¹¹

В настоящее время в связи с общей не самой лучшей экономической ситуацией в стране, федеральный бюджет сводится с дефицитом, что накладывает определенные ограничения на возможности активной налоговой политики. Для его уменьшения правительство использует средства суверенных фондов, размещенные на валютных счетах в Банке России, что при прочих равных условиях приводит к накоплению рублевых активов населением и предприятиями. При этом «... по состоянию на 1 июля 2016 г. темп роста денежной массы (как раз и демонстрирующий уровень рублевых активов у экономических агентов) ускорился до 12,3%, причем, в условиях стагнирующего кредитования ключевым фактором роста этого показателя стал именно дефицит бюджета (дефицит бюджета означает равный по размеру профицит остальной экономики)».¹²

Банк России считает необходимым изымать, абсорбировать эту ликвидность, предотвращая тем самым проинфляционные траты со стороны бюджета. Министерство финансов РФ, в свою очередь, для постепенного уменьшения дефицита бюджета прорабатывало различные варианты фискальных мер: повышение ставок всех основных налогов (НДФЛ, на прибыль, НДС) на 1 подп.; или введение прогрессивной ставки НДФЛ и отмена верхнего порога для страховых взносов; или снижение ставки страховых взносов при одновременном повышении НДС (так называемая «фискальная девальвация», призванная снизить издержки на труд за счет

¹¹Майбуров И.А. (2012). Массовый оппортунизм налогоплательщиков как следствие отсутствия в нашем обществе налоговой морали // *Налоги и финансовое право*, № 9, с. 179–192.

¹²Меркулова Т.В. Формальный и неформальный институт налога: взаимосвязи и противоречия // *Научные труды ДонНТУ. Серия: экономическая*, вып. 91, с. 64–70.

увеличения налогов на конечное потребление) и др.

Специалисты Банка России считают, что снижение дефицита бюджета и абсорбция ликвидности позволят снизить инфляцию до 4%, а это обусловит значительный рост инвестиций в экономику, поскольку такой уровень инфляции комфортен для «длинных денег». Но, разумеется, сама по себе низкая инфляция не гарантирует частных инвестиций, тем более, если государство будет нарушать уже имеющиеся договоренности, вынуждая инвесторов руководствоваться «коротким» политическим горизонтом планирования вместо «длинного» экономического. В декабре 2014 г. на высшем уровне политического руководства РФ было публично заявлено о введении моратория на повышение налоговой нагрузки в ближайшие 4 года и необходимости фиксации сложившихся на тот момент налоговых условий. Очевидно, что это обязательство нужно выполнять, несмотря на все возникающие вновь проблемы.

Поскольку «длинные» налоговые правила и произрастающие на их почве институты взаимного доверия органов власти и экономических субъектов формируют стратегические преимущества, которые важнее любых временных выигрышей от налоговых маневров правительства, нацеленных на решение текущих задач. И кроме того, все рублевые активы абсорбировать не обязательно. Лучше содействовать их трансформации в инвестиции, причем не обязательно государственные, чреватые коррупцией.

В арсенале государственных инструментов налогового регулирования экономики имеются и такие, которые нацелены на стимулирование частной инициативы. Одним из важных шагов в этом направлении может стать принятие комплекса мер по усилению налоговых стимулов для инноваций и инвестиций. Например, в концепции «Экономики роста» Столыпинского клуба предлагается использовать: налоговый зачет на 25% от стоимости купленного нового оборудования по всем видам налоговых платежей (включая НДС) и импортных пошлин; ускоренную амортизацию оборудования, произведенного в РФ, со сроком, назначаемым самим предприятием, на сумму до 150% его стоимости; облегченный регулятивный режим доказывания, обеспечивающий исполнение принятых решений по отнесению всех расходов на НИОКР на издержки производства с выводом их из-под налогообложения. Итак, на основании выше изложенного можно сделать следующие выводы:

1. Во многих странах мира фискальная политика, в отличие от монетарной, применялась не так активно и часто сводилась к мерам бюджетной консолидации. Однако достигнутые во многих случаях скромные результаты вновь выдвинули на повестку дня вопросы активизации налогово-бюджетного стимулирования экономического развития. Эта проблема в полной мере касается экономики РФ, которая, по разным

причинам, имеет проблемы со структурной модернизацией, связанной с отходом от модели сырьевого экспорта и переходом на траекторию стабильного экономического роста, ведомого научно-техническими инновациями. В этой связи правительство и экспертное сообщество рассматривают различные варианты изменения налоговой политики, способные смягчить имеющиеся бюджетные ограничения и придать новый импульс развитию реального сектора хозяйства. Правильному решению этой важной задачи способствует понимание налоговой системы не просто как совокупности налогов и других обязательных платежей, но как комплекса налоговых институтов (правил и инструментов), направляющих поведение экономических субъектов. Такой подход позволяет лучше обосновать выбор основных направлений реформ в данной сфере российской экономики, которая традиционно характеризуется особой средой хозяйствования, обусловленной в том числе социокультурной спецификой. В этой связи принципиальное значение имеет анализ не только формальных налоговых норм (законов, положений, инструкций и т.п.), но и норм неформальных, действующих в разных ветвях власти (законодательной, исполнительной и судебной) и на уровне самих налогоплательщиков.

2. Как свидетельствуют результаты анализа динамики и структуры рейтинговой оценки Paying Taxes от PricewaterhouseCoopers и World Bank Group, по крайней мере последние 6 лет налоговая система РФ показывала положительные результаты. Показатели легкости уплаты налогов существенно улучшились – Российская Федерация переместилась со 105-го места в рейтинге 2011 г. на 47-е в рейтинге 2016 г. Теперь типичному российскому предприятию для того, чтобы выполнить налоговые обязательства, требуется вносить небольшое количество налоговых платежей – семь, затрачивая на это в среднем ≈ 170 часов в год. Вместе с тем весьма сложной остается проблема высокой налоговой нагрузки на типичное предприятие – около 50% получаемой прибыли. Однако существенное улучшение формальных налоговых норм, обусловленное успешными действиями политиков и чиновников, не сопровождалось параллельным и столь же существенным улучшением ряда норм неформальных. Это, с одной стороны, можно объяснить инерционностью неформальных институтов, значительным промежутком времени, необходимым для изменения, распространения и закрепления новых налоговых мемов, привычек и организационных рутин. С другой стороны, следует принимать во внимание реалии российской среды хозяйствования, которая, в отличие от западной, традиционно характеризуется меньшей степенью транспарентности.

3. Поэтому институциональный подход нельзя ограничивать только техническим анализом показателей Paying Taxes. Следует также принимать во внимание более широкий политико-экономический и соци-

окультурный контекст, а именно, что в России еще не преодолено избирательное правоприменение, функционирует большой теневой сектор хозяйства, обусловленный, в том числе, устойчивыми традициями коррупции и уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов, наблюдается низкий уровень налоговой морали и др. Все это создает повышенную налоговую нагрузку на те хозяйствующие субъекты, которые стремятся честно платить налоги, искажает условия конкуренции и генерирует излишние транзакционные издержки хозяйствования. Изменить такую институциональную среду одним совершенствованием законов невозможно¹³.

Очевидно, что для этого нужна длительная позитивная общественная практика хозяйствования, основанная на сотрудничестве и поддержании надежных обратных связей с политическими властями и правительственными органами, на прозрачном формировании и успешной реализации государственных социально-экономических программ, совместных публично-частных проектов и т.д., и последовательное культивирование на этой основе комплекса новых неформальных «длинных» правил, благоприятных для ускоренного социально-экономического развития.

При этом важно понимать, что Россия, по-видимому, никогда не сможет достигнуть той транспарентности, слаженности и четкости механизма действия налоговых институтов, которые характерны для западных стран, по той очевидной причине, что евразийская социокультурная традиция существенно отличается от традиции западной. Но в этом нет ничего страшного. Эволюция институтов, как это подтверждает опыт Китая, строящего социализм с китайской спецификой, может быть успешной только в привязке к конкретным обстоятельствам места и времени. Поэтому, в принципе, учитывая относительно успешное развитие экономики РФ в последние 15 лет, а также динамику показателей Paying Taxes, можно утверждать, что в целом развитие налоговой системы РФ идет в правильном направлении.

4. Это не означает, что задача дальнейшего совершенствования налоговых инструментов и правил, особенно неформальных, может потерять свою остроту. Напротив, долгосрочный стратегический путь развития налоговой системы РФ должен предусматривать последовательную и планомерную работу по ее структурному совершенствованию и налоговому содействию в решении известных фундаментальных институциональных проблем российской экономики, но только, разумеется, с учетом евразийской социокультурной специфики. Учитывая сложившиеся в по-

¹³Орешкин М.А. Минфин объясняет «жесткую» политику ЦБ (<http://www.vestifinance.ru/articles/73689/print> – accessed 3 Oct. 2016).

следние годы неблагоприятные экономические обстоятельства, правительство предлагает различные меры в сфере налоговой политики, встро-енные в контекст решения проблем бюджетной консолидации. Однако общая логика успешной налоговой эволюции требует иного подхода – концентрации на мерах налогового содействия научно-техническим ин-новациям и инвестициям в развитие реального сектора экономики, пред-ставленного конкурентоспособной популяцией проактивных экономиче-ских субъектов. Принципиальное значение при этом имеет не быстрый финансовый результат (хотя он также очень важен в связи с нынешними проблемами бюджетной несбалансированности), а, как минимум, соблю-дение ранее объявленного обязательства не ужесточать налоговые прави-ла. А еще лучше, чтобы их текущие изменения однозначно воспринимали-сь экономическими субъектами как часть долгосрочной государствен-ной стратегии развития, предусматривающей в том числе последователь-ное взаимовыгодное улучшение условий хозяйствования, основанное на высоких моральных стандартах. Ибо, хотя последние «... дают мало пре-имущества индивиду и его потомству или вовсе не дают его по сравне-нию с другими людьми того же племени», но «... развитие высоких мо-ральных стандартов, несомненно, дает огромное преимущество одному племени над другим».

5. Обоснование конкретного состава таких налоговых мер, а так-же их успешное применение на практике требуют, в свою очередь, орга-низации постоянного открытого честного диалога и сотрудничества ор-ганов власти различных уровней и экономических субъектов. Если же благодаря публично-частному партнерству удастся выработать такие налоговые правила и найти такие налоговые инструменты, которые в сложившихся условиях помогут существенно повысить предпринима-тельскую активность и переломить нынешние неблагоприятные тенден-ции развития, то это придаст большую устойчивость и конкурентоспо-собность как налоговой системе, так и экономике РФ в целом.

ФОРМИРОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Абакарова З., студентка 4 курса направления «Экономика», Да-гестанский государственный университет, филиал в г. Избербаши;

**Научный руководитель: Амирова М.Г., к.э.н., ст. преп. кафедры
ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Из-бербаши**

Современная налоговая система сложилась после введения в действие Постановления Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506

"Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе"¹⁴.

В ней выделяются четыре уровня – федеральный, федерально-окружной, региональный и местный, что соответствует уровням государственного управления и административно-территориальному делению Российской Федерации.

Высшими звеньями в системе налогового администрирования являются Министерство финансов РФ и аппарат Федеральной налоговой службы России. Основная задача этих органов – разработка мер по повышению собираемости налогов, в том числе, на основе совершенствования налогового законодательства. Также они осуществляют планирование налоговых поступлений в бюджет, ведут разъяснительную работу среди налогоплательщиков и т.д.

По уровню подчиненности далее следуют Управления ФНС России по субъектам РФ, межрегиональные инспекции ФНС; инспекции ФНС межрайонного уровня и инспекции ФНС по районам, районам в городах, городах без районного деления.



Рис. 1. Структура Министерства финансов РФ

Кроме центрального аппарата и территориальных органов, в настоящее время ФНС России имеет в своем подчинении ряд структур, осуществляющих выполнение научных, учебно-методических, информационно-аналитических задач, необходимых для совершенствования теории и практики налогового администрирования:

Налоговая система РФ подстраивается под экономические тенденции, и деятельность органов налогового администрирования также

¹⁴Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 N 506 (ред. от 30.03.2017) "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" // КонсультантПлюс

непрерывно совершенствуется.

С 2016 г. начинается изменение структуры низовых звеньев, пока в форме эксперимента. В соответствии с приказом Минфина РФ от 14.09.2015 г. № 142н «О проведении в 2016 г. эксперимента по оптимизации системы управления и структуры территориальных налоговых органов» с 01.01.2016 г. по 31.12.2016 г. проводится эксперимент по оптимизации системы управления и структуры территориальных налоговых органов по Республике Алтай и Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по Сибирскому федеральному округу.

Согласно п.3.1 данного Приказа целями эксперимента являются «определение возможности повышения качества налогового администрирования за счет увеличения количества работников, деятельность которых связана с осуществлением аналитических, контрольных функций и оказанием сервисных услуг за счет снижения численности руководителей и обеспечивающих специалистов».

Очевидно, по результатам эксперимента будут сделаны выводы о перераспределении обязанностей между работниками в целях формирования оптимально работоспособной внутренней структуры ФНС.

Намечено реформирование центрального аппарата ФНС – выделение из него Налогового агентства и изменение назначения и функций ряда подразделений. Меняется структура и некоторых других налоговых администраторов: согласно Указу президента РФ от 02.02.2016 г. № 41 «О некоторых вопросах контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере» Росфиннадзор, выполнявший функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, по валютному контролю, а также по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, объединен с Федеральным Казначейством¹⁵.

Итак, налоговые органы РФ – единая система органов, осуществляющих контроль за своевременностью и полнотой внесения налогов плательщиками. Основная цель, стоящая перед налоговыми органами – гарантия правопорядка в налоговых отношениях, базирующегося на пунктах Налогового Кодекса.

Главным налоговым органом России является ФНС (федеральная налоговая служба), которая подчиняется непосредственно Минфину:

1. ФНС – орган исполнительной власти, занимающийся регистрацией юридических лиц и ИП, делами о банкротстве, устанавливающий налоговые ставки. Руководитель ФНС назначается и увольняется Правительством по представлению главы Минфина.

2. Межрегиональные инспекции создаются для контроля над са-

¹⁵Указ Президента РФ от 02.02.2016 N 41 "О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере"// КонсультантПлюс

мыми крупными налогоплательщиками. Каждая инспекция контролирует представителей только одной отрасли.

3. Управления ФНС по субъектам (УФНС) – элементы регионального уровня. В обязанности УФНС входят методическое обеспечение контроля, координация работы нижестоящих инстанций.

4. Межрайонные инспекции контролируют налоговый учет крупных плательщиков на региональном уровне. Такие инспекции подчинены не только ФНС, но и УФНС по субъекту.

5. Территориальная инспекция – основной орган. Этот орган производит налоговый контроль по муниципальному образованию (район города) или по мелкому населенному пункту, не разделенному более детально.

Структура предполагает наличие четырех уровней – федеральный, федерально-окружной, региональный и местный. Такая иерархия соответствует административно-территориальному делению государства.

Чтобы достичь главной цели, о которой говорилось выше, ФНС выполняет следующие функции:

- Организация работ подконтрольных инстанций по осуществлению контроля за исполнением пунктов Налогового Кодекса.
- Проверка финансовой документации предприятий и корректности ведения налогового учета.
- Организация работ по оценке и продаже изъятого имущества.
- Возврат уплаченных сверх нормы налогов через кредитные учреждения.
- Анализ статистических сведений и формулирование на основе анализа рекомендаций по усовершенствованию и повышению эффективности налогового контроля.

Все права, которыми обладают налоговые органы, принято делить на четыре категории:

1. В рамках организационных прав налоговые органы могут вызывать лиц, располагающих сведениями об особенностях ведения налогового учета в конкретной фирме (в роли свидетелей), либо лиц, ответственных за налоговый учет, для дачи пояснений.

2. К информационным правам относится, например, право требования у банков документов, подтверждающих, что плательщиком было дано платежное поручение, а также право рассчитывать величину налога, основываясь на имеющейся информации.

3. К контрольным правам причисляются права организовывать налоговые проверки и осуществлять выемку необходимых бумаг.

4. Юрисдикционные права – это право начислять пени и штрафы, право арестовывать имущество и подавать иски в арбитражные суды при обнаружении факта нарушения законодательства.

Помимо прав налоговые органы обладают и рядом обязанностей:

- Распространять по предприятиям актуальные формы деклараций и объяснять порядок их заполнения.

- Возвращать суммы, которые были взысканы с плательщиков сверх необходимого.

- Предоставлять плательщикам и налоговым агентам информацию, необходимую для оформления поручений, бесплатно.

- Хранить налоговую тайну.

- Давать плательщику по запросу справку, удостоверяющую, что он не имеет долгов перед государством.

- Предоставлять копии актов налоговых проверок и решений ФНС.

- Предоставлять в правоохранительные органы материалы для решения о возбуждении уголовного дела в течение 10 дней с момента получения информации.

В деятельности руководствоваться актуальным налоговым законодательством и разъяснениями Министерства финансов¹⁶.

ХАРАКТЕРИСТИКА СОВРЕМЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИИ

Магомедов А.А. к.ю.н., доцент кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаши

С каждым годом полномочия налоговых органов существенно расширяются и на данный момент они не только администрируют налоги и сборы, страховые взносы и таможенные платежи, осуществляют валютный контроль, но и управляют различными реестрами, в том числе такими, как:

1. единый госреестр юридических лиц (ЕГРЮЛ);
2. единый госреестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП);
3. единый реестр малого и среднего предпринимательства (МСП).

В реестре указываются категории МСП (микро, малое, среднее предприятие), сведения о производимой продукции, видах деятельности, полученных лицензиях, об участии в закупках товаров (работ, услуг для нужд органов государственной власти, органов местного самоуправления и отдельных видов юридических лиц).

Единый реестр ЗАГС (с 01.01.2018 — Реестр населения или си-

¹⁶ Пепеляев С.Г. «Основы налогового права», М. 2013. С. 165.

стема идентификации граждан). В этот ресурс попадут базовые сведения о человеке, сформированные на основе записей актов гражданского состояния (ФИО, дата и место рождения (смерти), ИНН, СНИЛС, номер паспорта, номер водительского удостоверения. Не исключено, что в ресурсе будут отражаться и другие сведения, например, место жительства, обучения, работы и т.п. В феврале текущего года на портале госзакупок появилась информация о приобретении ФНС оборудования, программного обеспечения, сопутствующих услуг для создания программно-аппаратного комплекса ИТ-инфраструктуры данной системы. К декабрю 2017 года ФНС планирует завершить создание и внедрение информационной системы ведения единого реестра ЗАГС.¹⁷

На данный момент налоговые органы обладают полноценной информацией о юридических лицах и предпринимателях для осуществления налогового контроля, при этом отсутствует централизованная база данных физических лиц, содержащая сведения о рождении, семейном положении, наличии родственников, имущества, исполнении обязательств по уплате налогов, взносов и пр.

Итак, создание единого реестра населения с 2018 года восполнит этот пробел в тотальном налоговом контроле.

Также следует отметить, что Реестр населения существенно облегчит поиск связей и отношений между физическими лицами, создающими или участвующими в налоговых схемах, поможет в выявлении тех ситуаций, когда налоговая схема внешне опирается на «формальную не взаимозависимость», однако в действительности, участвующие в ней лица являются взаимозависимыми по родственному или другому признаку.

Одной из первостепенных задач ФНС является переход к информационным технологиям, которые должны повысить уровень производительности в налоговых органах, что скажется на эффективности их контрольной работы и будет способствовать дальнейшему росту доначислений. Продолжает совершенствоваться автоматизированная информационная система (АИС) «Налог», в рамках которой у налоговых органов существует возможность полного налогового администрирования юрлиц, проведения полного цикла проверок и работы с задолженностью. Так, АИС «Налог» пополняется сведениями таможенной службы по импорту и позволяет получить данные о реальных платежах по заявленным декларациям из ЦБ (соответствующее соглашение ФНС и ЦБ подписано еще в конце 2015 года). Последнее необходимо ФНС для оперативного реагирования для пресечения нарушений со стороны «обналичников».

Параллельно идет объединение информационных систем ФНС и таможенной службы. Создается этот интегрированный информационный ресурс,

¹⁷<http://zakupki.gov.ru/epz/order/notice/ea44/view/commoninfo.html?regNumb>.

содержащий ключевую налоговую, таможенную информацию об участниках внешнеэкономической деятельности для отслеживания импорта и экспорта товаров по всей цепочке (Письмо ФНС России от 20.10.16 № ЗН-18-1/1103@).

ФНС стремится к быстрому расширению товарного контроля на базе RFID-меток, который пока применяется в отношении изделий из меха, а в дальнейшем планируется применять в отношении практически всех товаров. Это дело времени. При этом RFID-маркировка и контроль, вероятнее всего, будут применяться не только в отношении импортных товаров, поскольку речь идет о «полной прозрачности движения товаров от производителя до конечной продажи в онлайн-режиме». Налоговая служба готова интегрировать инфраструктуру считывания меток с новым поколением контрольно-кассовой техники, передающей в ФНС информацию в онлайн-режиме. Напомним, что до 01.07.2017 года все владельцы ККТ, должны перейти на онлайн кассы, а с 01.07.2018 года — ИП на патенте, вмененщики, и налогоплательщики, оказывающие услуги населению.¹⁸

Только на внутреннем контроле ФНС останавливаться не намерена! На основании Конвенции об оказании взаимной административной помощи по налоговым делам, ратифицированной в 2014 году, ФНС России стала доступна информация из низконалоговых юрисдикций, которые активно используются российскими налогоплательщиками.

В мае прошлого года Россия присоединилась к многостороннему соглашению об автоматическом обмене финансовой информацией по налоговым делам (МСАА). Первый обмен информацией для России состоится в 2018 году, что позволит получать данные о финансовых счетах налогоплательщиков от более 80 юрисдикций, в том числе от «оффшоров».

Дополнения, вносимые в главный фискальный документ страны — НК РФ, также стремятся расширить полномочия инспекций. Так, в настоящее время возможно проводить осмотр помещений компании в рамках камеральной проверки декларации по НДС (ст. 88, 92 НК РФ), ранее это было возможно только при выездной проверке. Более того, теперь возможно взыскать долги компании по налогам не только с зависимых юридических, но и физических лиц (пп. 2 п.2 ст. 45 НК РФ).

Как видим, в целом, налоговый контроль строится на мощной за-

¹⁸Федеральный закон "О внесении изменений в Федеральный закон "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" и отдельные законодательные акты Российской Федерации" от 03.07.2016 N 290-ФЗ (последняя редакция).

конодательной и технологической платформе в виде автоматизированных систем, позволяющих в считанные минуты получить ценную информацию о физических лицах, о компаниях и их контрагентах, о движении финансовых и товарных потоков не только внутри страны, но и за ее пределами.

Прошлые периоды для бизнеса ознаменовались достаточно крупными доначислениями налогов. Не стал исключением и 2016 год. Суммы доначислений по итогам работы налоговой службы свидетельствуют о том, что особо пристрастное отношение при проведении налоговых проверок и возможности автоматизированных систем дают ФНС ощутимые плоды, которые, несомненно, только способствуют росту аппетита фискального органа.

Согласно данным ФНС общая эффективность налоговых мероприятий составляет не менее 96,6%. Налоговые поступления выросли на 4,5% по сравнению с аналогичным показателем 2015 года и превысили 13 триллионов рублей.

Особо поражает рост сбора НДС на 10% (2,4 триллиона рублей) на фоне сокращения добавленной стоимости в экономике. В этом, несомненно, есть заслуга эффективной работы АИС НДС.

Доначисления по результатам камеральных проверок также продолжают расти. Так, суммы доначислений в 2016 году составили 87,2 млрд. руб., что на 1,6 раза больше, чем в 2015 году.



Рис. 1. сравнение доначислений в 2015 и в 2016 гг.

Также следует отметить, что при сокращении общего количества выездных налоговых проверок (на 13,4%), их эффективность выросла на

37%, в сумме доначислений на одну проверку: с 9,5 млн. руб. в 2015 году до 13 млн. руб. в 2016 году.

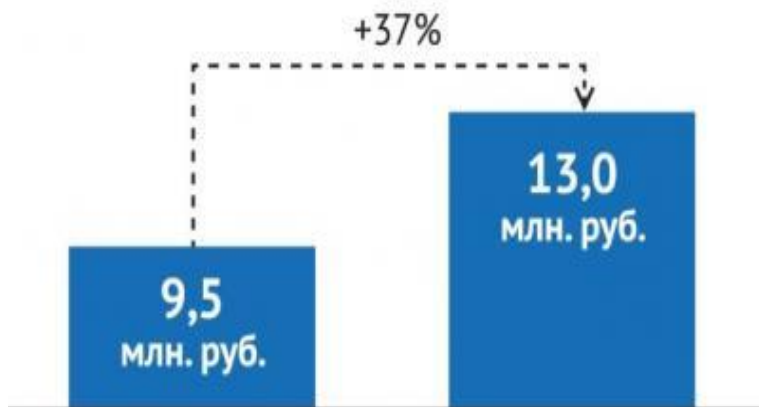


Рис. 2. Эффективность налоговых проверок

С учетом стремительного совершенствования налогового администрирования и внедрением эффективных автоматизированных систем тотального контроля, можно с уверенностью утверждать уже сейчас, что результаты проверок 2017 года будут не менее впечатляющими. В разгар глобальной перенастройки налогового контроля особо важно знать зоны риска, чтобы не стать жертвой огромных доначислений налогов, пени и штрафов.

Следует отметить, что степень риска налоговый орган будет учитывать при определении очередности и перечня мероприятий налогового контроля, при определении роли налогоплательщика при построении схемы поставщиков и покупателей для поиска выгодоприобретателя.

На практике растет количество случаев привлечения собственников и руководства бизнеса к субсидиарной ответственности.

Напомним, что субсидиарная ответственность — это дополнительные (сопутствующие обязательству самого должника) обязательства контролирующих должника лиц и/или его руководителя, которые в установленных законом случаях несут ответственность по обязательствам должника.

Статья 56 ГК РФ предусматривает субсидиарную ответственность участников (учредителей, акционеров). Согласно данной норме участник (учредитель) организации не отвечает по ее обязательствам, а организация не отвечает по обязательствам участника (учредителя), за исключением случаев, предусмотренных ГК РФ либо учредительными документами организации.

Если банкротство организации вызвано лицами, которые имеют

право давать обязательные для этого юридического лица указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, то на таких лиц при недостаточности имущества компании может быть возложена субсидиарная ответственность по ее обязательствам.

Итак, взыскать долги по налогам с руководителя или учредителя компании можно путем привлечения их к субсидиарной ответственности в рамках процедуры банкротства юридического лица в случае недостаточности имущества компании-налогоплательщика. При этом, субсидиарная ответственность не ограничена размером уставного капитала, а равна размеру долга компании перед кредиторами (налоговым органом). То есть, всю сумму налогового долга компании могут взыскать с физлица, не смотря на то, что он внёс в уставный капитал только 10 тысяч рублей.

Налоговые органы терпеливы при взыскании долга в столь длительной процедуре банкротства и вполне успешно доказывают, что именно контролирующие физические лица своими действиями привели компанию к банкротству, что повлекло невозможность уплаты доначисленных сумм налогов и в судебном порядке привлекают собственников (руководство) компаний к субсидиарной ответственности (например, Определение ВС РФ от 11.05.2016 № 304-ЭС16-4150ЭС14-1472, от 27.01.2015 № 81-КГ14-19).

Кстати, за неисполнение судебного акта по субсидиарной ответственности — предусмотрена административная в виде дисквалификации на срок от шести месяцев до трех лет (ч.8 ст. 14.13 КоАП РФ). В копилке успешных судебных дел налогового органа есть немало примеров назначения руководителям компаний наказания в виде их дисквалификации (например, Решение САС Пермского края от 08.04.2016 № А50-3686/2016).

Теперь процедура взыскания долга с нерадивой компании вовсе упрощена — с января текущего года налоговый орган вправе взыскать долги по налогам с любого лица, признанным взаимозависимым с компанией-должником (п.2 ст. 45 НК РФ). Это могут быть собственники бизнеса (бенефициары), учредители, руководители компаний, по сути любые контролирующие деятельность компании физические лица. Главное в этом деле — найти признаки взаимозависимости между компанией и физическим лицом. Справедливо будет отметить, что на сегодняшний день основной принцип рассмотрения налоговых споров в суде — налогоплательщик виновен, пока не докажет обратное.

Более того, арбитражные суды часто потакают не всегда обоснованным претензиям налогового органа, результатам чего является не очень приятная статистика — 80 % судебных требований по налоговым спорам в 2016 году рассмотрено в пользу фискального органа. Даже в такой нелегкой обстановке защита налогоплательщиков с помощью

предусмотренных законом средств является важным делом.

АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ В РЕСПУБЛИКЕ ДАГЕСТАН

Алиева А., студент 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаши;
Научный руководитель: Чумакова М.К., к.э.н., доцент кафедры
Финансы и страхование, Дагестанский государственный университет,

Как правило, контрольную работу налогового ведомства принято оценивать исходя из цифровых показателей.

Рассмотрим каких результатов удалось добиться на сегодняшний день налоговыми органами республики. Налоговыми органами Республики Дагестан только за последние пять лет обеспечен прирост налоговых поступлений в бюджетную систему России на 9 млрд 900 млн рублей, или на 59 процентов. Это притом, что рост валового регионального продукта республики за этот период увеличился всего на 9,3 процента.

Достигнутые показатели среднегодового прироста поступлений налогов и сборов в бюджетную систему за этот период являются одними из высоких среди субъектов Российской Федерации. Общий объем налоговых поступлений, администрируемых ФНС России, составил в 2014 году 26 млрд 700 млн рублей, из них доходы консолидированного бюджета республики – 21,5 млрд рублей, что соответственно в 1,6 и 1,5 раза превышает уровень поступлений за 2010 год¹⁹.

Высокие темпы поступления налогов и сборов в бюджетную систему, обеспеченные Управлением ФНС России по РД, позволили почти на 9 процентов увеличить удельный вес собственных доходов в структуре доходов консолидированного бюджета Республики Дагестан. Благодаря полученным дополнительным доходам удалось реализовать «майские» Указы Президента РФ о поэтапном повышении зарплатных плат учителям, врачам, социальным работникам и другим бюджетникам республики.

Общая сумма дополнительно начисленных платежей налоговыми органами Республики Дагестан за 2011-2014 годы по результатам контрольной работы составила более 17 млрд 489 млн рублей с ростом по сравнению с 2007-2010 гг. на 18,7%.

За 2016 год в бюджетную систему Российской Федерации обеспечено поступление 31,8 млрд. рублей администрируемых налогов и сбо-

¹⁹ Пансков В.М. Российская система налогообложения: проблемы развития. - М.: Проспект, -2013. С. 195.

ров. По сравнению с 2015 годом поступления в бюджет увеличились на 15,5 % или 4252,01 млн. рублей (в среднем по России на 5 %). При этом доходы федерального бюджета составили 7 931, 9 млн. рублей. Индикативные показатели доходов федерального бюджета исполнены на 134,1 %, сверх установленных заданий в федеральный бюджет поступило 1 900,6 млн. рублей. Прирост поступлений налогов в федеральный бюджет относительно прошлого года составил 20,2 % или 1255,7 млн. рублей (в среднем по России - 0,7 %).

По итогам 2016 года в Республике Дагестан обеспечен рост большинства макроэкономических показателей: промышленного производства - на 36,3 %, продукции сельского хозяйства - 4,7 %; инвестиций в основной капитал - 3,8 %, выполненных работ по виду деятельности «Строительство» - 4 %, ввода жилья - 1,9 %, оборота розничной торговли - 1,9 %, реальных располагаемых денежных доходов населения - 2,6 %, налоговых и неналоговых доходов - 117,1 %. Индекс выпуска товаров и услуг по базовым видам экономической деятельности увеличился на 7,8 %. При этом темпы роста ряда отраслей народного хозяйства республики превышали средние значения в целом по Российской Федерации и Северо-Кавказскому федеральному округу.

ФНС РД проводит тщательный предпроекторный анализ деятельности налогоплательщиков с использованием всех доступных информационных источников, в том числе и внешних. В отношении предприятий и организаций, в деятельности которых усматриваются признаки налоговых правонарушений, либо применения «схем» минимизации налогов, назначаем выездные налоговые проверки. Иными словами, выездные налоговые проверки проводятся адресно, то есть в отношении только тех налогоплательщиков, по которым имеются достаточные основания для предъявления налоговых претензий. А предприятия и организации, добросовестно исполняющие свои обязанности, освобождаются от налоговых проверок.

В силу такого подхода и организации налоговых проверок налоговыми органами достигнута 100% результативность выездных налоговых проверок. Так, за 2011-2014 годы проведено 2 тыс. 704 выездные налоговые проверки, доначисления по которым составили около 12 млрд 854 млн рублей. При снижении количества проведенных выездных проверок более чем на 50% налоговыми органами удалось достичь рост доначислений на 1,5 млрд рублей.

При этом объем доначислений на одну результативную выездную налоговую проверку, выявившую нарушения за 2011-2014 годы, в среднем по республике вырос в 2,5 раза и составил 4 млн 600 тыс. рублей.

В результате проведенной налоговыми органами контрольно-

аналитической работы за указанный период предприятия и организации (без проведения налоговых проверок) добровольно увеличили свои налоговые обязательства перед государством на общую сумму более 1 млрд 274 млн рублей, что составляет 8,5% от общей суммы доначисленных платежей по результатам камеральных и выездных налоговых проверок.

Особое внимание за последние 5 лет налоговые органы РД уделяли проведению контрольных мероприятий по вопросу обоснованности налоговых вычетов и возмещения налога на добавленную стоимость из федерального бюджета. Так, проведенными за указанный период проверками признано необоснованным предъявление налогоплательщиками к возмещению НДС на сумму около 5 млрд 377 млн рублей. Рост к 2007-2010 годам составил 1 млрд 386 млн рублей²⁰.

Вышеперечисленных результатов налоговые органы достигли, в том числе благодаря слаженной совместной работе со спецслужбами и с правоохранительными органами. Только за последние четыре года совместно с органами внутренних дел проведено 260 выездных налоговых проверок, по результатам которых доначислено платежей на общую сумму около 6 млрд 699 млн рублей (рост составил 2,1 раза). Результативность одной совместной проверки составила около 26 млн рублей с ростом к аналогичному периоду в 4,4 раза.

По итогам проведенных контрольных мероприятий налоговыми органами направлено в следственные органы 240 материалов на общую сумму неуплаченных налогов 11 млрд 351 млн рублей. В 128 случаях возбуждены уголовные дела на сумму 5 млрд 388 млн рублей.

Успешная работа налоговиков позволила ввести в эксплуатацию в 2016 году в рамках различных программ 26 объектов социальной сферы. Это девять школ, двенадцать детских дошкольных учреждений, три районные больницы в Гунибском, Хунзахском и Рутульском районах, современный перинатальный центр на 150 коек в г. Махачкале, один объект физкультуры и спорта (стадион «Труд»), 38 км проложенных газовых сетей и запущенный между Махачкалой и Каспийском троллейбусный маршрут. Кроме того, введены в эксплуатацию производства в рамках реализации четырех инвестиционных проектов промышленности, в том числе технический запуск проекта «Строительство завода по производству напольной плитки и керамического гранита», «Создание авиамеханического завода в г. Каспийске для изготовления деталей изделий АКУ-5М и других балочных держателей», «Завод металлоконструкций», открыта новая высокотехнологичная автоматизированная линия «Электротекс» по выпуску качественных матрасов нового поколения.

²⁰ Семенихин В.В. Налоговые споры. Внесудебное и судебное обжалование актов налоговых органов и действий (бездействия) должностных лиц. М., 2007. С. 208.

В Дагестане за последние несколько лет реализуется приоритетный проект развития РД «Обеление экономики». экономики.

Как следствие, на сегодняшний день полностью приостановлено и прекращено незаконное возмещение из бюджета налога на добавленную стоимость. В 2014 году в сравнении с 2010 годом поступление налога на добавленную стоимость выросло в 5 раз (по РФ – в 1,2 раза) – с 439 млн рублей до 2 млрд 122 млн рублей. Или другой пример.

По состоянию на начало этого в сравнении с аналогичным периодом 2011 года, увеличилась сумма уменьшенного налогоплательщиками убытка более чем в 22 раза и составила 3 млрд 779 млн. рублей (по РФ – рост в 1,8 раза; по СКФО – рост в 3 раза).

За время реализации данного проекта объем поступлений налоговых доходов по имущественным налогам в консолидированный бюджет республики вырос в 1,3 раза, на налоговый учет поставлено более 176,2 тыс. земельных участков и 154,1 тыс. объектов капитального строительства.

Налоговыми органами субъекта также проделана огромная работа по легализации налоговой базы и увеличению поступлений налогов в разных сферах деятельности. К примеру, достигнут рост поступлений налогов от строительного бизнеса – в 2011 году общая сумма поступлений налогов составила 748 млн рублей (43% от начисленных к уплате сумм), а в 2014 году данный показатель составил свыше 1 млрд 416 млн рублей (90,5% от начисленных сумм). При этом рост поступлений по отношению к 2011 году составил более 189 процентов.

В этом большая заслуга созданных в налоговых инспекциях комиссий, куда приглашаются налогоплательщики с низкой налоговой нагрузкой для предложения добровольного пересмотра ими своих обязательств. В результате в 2014 – 2015 годах налогоплательщики откорректировали свои налоговые обязательства и дополнительно уплатили в бюджет 25,5 млн рублей.

Налоговая служба республики особое внимание уделяет борьбе с ними, ведь, как известно, они занимаются незаконным обналичиванием и отмыванием денежных средств. Действует совместный с правоохранительными органами План мероприятий в этом направлении, реализация которого позволила только в 2012-2013 годах выявить 437 организаций – участников схем по обналичиванию денежных средств и вынести более 900 решений о приостановлении операций по счетам налогоплательщиков. В правоохранительные органы направлены материалы в отношении 97 организаций, осуществлявших сомнительные финансовые операции, на руководителей 56 организаций возбуждены уголовные дела.

Неплохие результаты этой работы наблюдаются и за последние два года: было выявлено 56 организаций, обладающих признаками фирм-

«однодневок», по отношению к которым в правоохранительные органы направлены соответствующие материалы. Кроме того, ряд организаций представили уточненные налоговые декларации и уплатили налоги в сумме 12 млн рублей. В итоге десятикратно уменьшилось количество фирм-«однодневок» и проводимых ими незаконных финансовых операций.

Имущественные налоги с физических лиц являются одним из источников, пополняющих бюджеты поселений муниципальных образований. И именно за счет бюджетных средств жители республики получают все социальные гарантии. Но, к сожалению, существуют проблемы по собираемости этих налогов. Основная задача заключается в том, чтобы найти решение данной проблемы, обозначить такие направления деятельности, чтобы имущественные налоги стали серьезным подспорьем для региональных и местных бюджетов.

Хотел бы отметить, что эффективность собираемости имущественных налогов зависит от качества информационных баз данных, сознательности граждан-налогоплательщиков, а также работы почтовых отделений по вручению налоговых уведомлений.

По действующему налоговому законодательству Российской Федерации налоговые органы исчисляют имущественные налоги, т.е. выполняют функцию "калькулятора", так как вся информация по объекту и правообладателю поступает в налоговую службу из соответствующих регистрирующих органов. В основном это ГИБДД, Росреестр, миграционная служба. Поэтому налоговая служба не является первоисточником этих сведений²¹.

Способствовать и напоминать гражданам о необходимости добровольной уплаты имущественных налогов также помогает очень активная информационная кампания, проводимая силами налоговиков. В практику уже вошли такие мероприятия, как День открытых дверей, работа мобильных офисов в отдаленных районах республики, проведение комиссий по урегулированию задолженности.

К сожалению, нужно констатировать факт, что в республике только 40% муниципалитетов принимает активное участие в информировании граждан по имущественным налогам.

Статистические показатели по имущественным налогам демонстрируют стабильную положительную динамику: поступления по ним с физических лиц за 2012 год составили около 888 млн рублей, за 2013 год – 996 млн рублей, за 2014 год – свыше 1 млрд 191 млн рублей, а за 10

²¹ Налоги и налогообложение : учебник для СПО / под ред. Л. Я. Маршавиной, Л. А. Чайковской. М.: Издательство Юрайт, 2016. 503 с. Серия : Профессиональное образование.

месяцев 2015 года – более 934 млн рублей.

В 2016 году кампания по массовому расчету имущественных налогов физическим лицам – владельцам недвижимого имущества и транспортных средств и рассылке им налоговых уведомлений коснулась более 450 тысяч налогоплательщиков. При такой работе, которую налоговая служба проводит по администрированию имущественных налогов, в республике наблюдается и рост задолженности по этим налогам.

Проблемы, возникающие при администрировании региональных и местных налогов, присущи всем регионам России. И везде ведется поиск оптимальных путей их решения, основа которых – конструктивное взаимодействие налоговых органов с органами исполнительной власти и местного самоуправления.

Бюджетообразующие налоги составляют 89,4% общего объема поступлений в бюджет Республики Дагестан. Более половины приходится на налог на доходы физических лиц (54,3%), налог на прибыль (13,7%), налог на имущество организаций (13,1%), акцизы на алкогольную продукцию (8,3 процента).

В нашей республике актуальна проблема взыскания налоговой задолженности. Рассмотрим как обстоят дела с недоимкой. Совокупная задолженность в бюджетную систему Российской Федерации на начала 2016 года составила более 18 млрд 567 млн рублей, из которых более 12 млрд 440 млн рублей составляет задолженность по налогам и сборам. Основными причинами образования недоимок являются общий спад производства, нарастание платежного кризиса, низкая покупательная способность, нежелание уплачивать законно установленные налоги и сборы, уход, уклонение от налогообложения.

В результате принятых налоговыми органами Республики Дагестан комплекса мер принудительного взыскания за истекший период текущего года обеспечено погашение задолженности на сумму свыше 2 млрд рублей, что составляет свыше 116% показателя аналогичного периода прошлого года.

Эффективность погашения задолженности на всех стадиях взыскания, включая процедуры банкротства, за период с 2011 по 2015 год выросла с 10 до 60 %.

Неотъемлемой частью взыскания задолженности является инициирование процедур банкротства в отношении предприятий и граждан, имеющих задолженность перед Российской Федерацией. В процедурах банкротства, по данным на начало 2016 года, находится 91 должник, общая сумма задолженности которых перед РФ составила более 10 млрд 595 млн рублей, из которых по обязательным платежам – 10 млрд 480 млн рублей, по денежным обязательствам – около 115 млн рублей. При этом свыше 52% совокупной задолженности приходится на организации,

находящиеся в процедурах банкротства.

Наибольшая задолженность по налогам и сборам приходится на такие предприятия, как ООО «ЛВЗ Кизляр» (более 6 млрд 142 млн рублей), ОАО «ВСУ-529» (898 млн рублей), ООО «Кизлярский КК» (368 млн рублей), ООО «Волга-Урал» (201 млн рублей). Все они признаны банкротами, и сегодня в отношении них введено конкурсное производство.

Для реализации общероссийской программы импортозамещения ОАО «Завод Дагдизель» предоставлена отсрочка уплаты налогов, пени и штрафов на сумму 432 млн рублей, что составляет 2,3% от совокупной задолженности.

Федеральная налоговая служба республики Дагестан стремится соответствовать современным экономическим вызовам и условиям ведения бизнеса. Одним из важных шагов в этом направлении является проект комплексной модернизации налоговых органов «АИС-Налог-3», предполагающей комплексное использование накопленной в ФНС России информации путем создания механизмов ее интеграции на основе консолидации баз данных федерального и регионального уровня. Рутинные функции будут переданы в созданное федеральное казенное учреждение «Налог-Сервис».

ФНС России поставила перед собой задачу создания новой автоматизированной системы, в которой все данные налогового администрирования хранятся и обрабатываются в единой централизованной базе данных – федеральном хранилище на базе федеральных центров обработки данных²².

Концепцией предусмотрены технологическая трансформация системы налогового администрирования и переход от децентрализованной инфраструктуры к централизованной на базе центров обработки данных федерального уровня с использованием «облачных» технологий. В результате значительно повысится качество и оперативность обработки налоговой информации, доступность для анализа и контроля полной информации по всем налогоплательщикам и всем направлениям деятельности Службы в любой момент времени.

Уже переданы функции централизованной печати и массовой рассылки налоговых документов, подготовки, обработки и ввода данных и архивного хранения документов налогового администрирования. В отдельных регионах проведены пилотные проекты по апробации модели централизованной обработки документов.

Внедрение «АИС-Налог-3» позволит увеличить эффективность

²² Махров И.Е., Борисов А.Н. Административно-правовой аспект ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. //Право и экономика. 2012.№1

налогового администрирования, минимизировать ошибки в налоговых уведомлениях, повысить качество предоставления электронных услуг и расширить их спектр.

Итак, налоговая служба республики Дагестан одно из прогрессивных ведомств в системе государственного управления. Она одна из первых внедряет современные технологии, осваивает новые направления работы

ПРОБЛЕМЫ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ С НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ

*Учакаев Р.А., советник ГГС 3 класса, зам руководителя МРИ
ФНС РФ №6 по РД*

До начала 90-х годов функции налоговых органов ограничивались контролем и применением санкций к налогоплательщикам за нарушение налогового законодательства. Соответственно, налогоплательщиками-юридическими и физическими лицами, налоговые органы воспринимались как исключительно карающая государственная организация, что не способствовало установлению партнерских связей.

Начавшиеся в этот период изменения в экономике предъявили совершенно другие требования к качеству взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками: во главу угла выдвигалось постоянное тесное взаимодействие между субъектами этих взаимоотношений на доверительной основе.

Решению этой сложной задачи положило начало создание Государственного реестра предприятий в 1993 году и проведение мероприятий по присвоению ИНН (идентификационных номеров налогоплательщиков) физическим лицам в 1996 году.

С начала 2000-х годов в налоговых органах повсеместно стала внедряться система электронной обработки данных: представление деклараций в электронном виде, внедрение системы оплаты налоговых платежей через устройства самообслуживания «Электронная касса» в банках, внедрение услуги информирования о задолженности по налогам через «Личный кабинет» налогоплательщика на интернет-сайте ФНС РФ и др.

Для удобства налогоплательщиков в системе налоговых органов было создано подразделение по досудебному урегулированию налоговых споров, ограничены полномочия налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля.

Постоянно расширялся перечень услуг, осуществляемых налоговыми органами для налогоплательщиков.

В «Едином стандарте обслуживания налогоплательщиков», утвержденным Приказом ФНС России от 05.10.2010 г. № ММВ-7-10/478@, перечислены оказываемые налоговыми органами услуги и процедуры, сроки и формы их представления, законодательные и иные нормативные акты, регламентирующие порядок их предоставления.

Перечень услуг расширяется и в настоящее время. Распоряжением правительства РФ от 10.02.2014 г. № 162-р разработаны меры по совершенствованию налогового администрирования на 2014-2015 гг. (План мероприятий «Дорожная карта»). Перечисленные в Плане мероприятия призваны создать более благоприятные условия для укрепления взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов:

- расширяются сферы оказания государственных услуг для налогоплательщиков с помощью интернет-сервисов

- обеспечиваются регулярные публикации на сайте федерального органа исполнительной власти обзоров и разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах

- продлеваются сроки представления всех видов налоговой отчетности

- снимаются ограничения по применению УСН организациями, имеющими представительства

- обеспечивается обязательная публикация в открытом доступе новых форм налоговой отчетности и изменений в существующие формы отчетности не менее чем за 2 месяца до введения в действие и др.

Некоторые из перечисленных мероприятий были реализованы в 2014-2015 гг.:

- создан функционал личного кабинета налогоплательщика на сайте ФНС и урегулированы вопросы по использованию личного кабинета

- обеспечена возможность получения налогоплательщиками документов (актов сверок расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам, справок об отсутствии задолженности и иных документов по требованию налогоплательщика) от налогового органа по телекоммуникационным каналам с электронной подписью должностного лица налогового органа по требованию налогоплательщика и др.²³.

В 2016 г. также вступают в действие ряд законов и соответствующих статей НК РФ, призванных способствовать решению таких задач, поставленных Распоряжением правительства РФ от 10.02.2014 г. № 162-

²³ Токмаков В.В. Комментарий к Налоговому Кодексу Российской Федерации части 1, части 2 (постатейный) с практическими комментариями и разъяснениями официальных органов. М., 2007. С. 227.

р, как расширение перечня форм налоговой отчетности, передаваемой по телекоммуникационным каналам связи; смещение налоговой нагрузки в сторону налогообложения физических лиц; предоставление возможности физическим лицам получения социальных налоговых вычетов по аналогии с имущественными у работодателей (налоговых агентов) и др.

Планируется расширить перечень функций ФНС по работе населением: на ФНС будет возложена обязанность по созданию Единого реестра населения Российской Федерации с информацией об актах гражданского состояния населения.

Ведется непрерывная работа по совершенствованию информационной работы налоговых органов, как с помощью интернет-ресурсов, так и путем расширения непосредственных контактов с налогоплательщиками.

В конечном итоге, мероприятия должны обеспечить упрощение взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Изменения в осуществлении контроля низовых налоговых органов за сбором налогов.

Важнейшая составляющая налогового администрирования – контроль низовых звеньев ФНС за сбором налогов.

Согласно ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему РФ, а в случаях, предусмотренных законодательством, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Методы сбора налогов постоянно совершенствуются и идут по пути как послабления законодательства в одних аспектах, так и его ужесточения в других.

Например, Концепция системы планирования выездных налоговых проверок» позволила применять принципиально новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, основанный на комплексном анализе финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Таким образом, в процессе отбора объектов для проведения выездных проверок налоговые органы от тотального контроля перешли к контролю, основанному на анализе критериев риска.

С вступлением в действие указанного приказа количество проверок значительно снизилось, но, по оценкам экспертов, в 2013-2015 гг. выросла их эффективность.

Одновременно, в 2016 году в налоговой политике наметилась и другая важная тенденция: контроль деятельности налогоплательщиков со

стороны налоговых органов меняется в сторону ужесточения требований к сборам налогов – срокам и порядку представления налоговой отчетности, срокам перечисления налогов.

Соответственно, расширяются права налоговых органов в процессе проведения проверок, усиливаются санкции за нарушения. В 2015 г. после введения на основании принятых законов соответствующих поправок в статьи 86, 92 НК РФ значительно были расширены права налоговых органов при проведении камеральных проверок: если в уточненной декларации (расчете), уменьшена сумма налога к уплате или заявлена сумма убытка, органы ФНС имеют право требовать от налогоплательщика представления соответствующих пояснений.

Также при проверке НДС налоговые органы получили право запрашивать дополнительные документы.

На основании изменений НК РФ (п.3 ст.76, п.1ст.93, п.3 ст.88, пп.4 п.1ст.31) налоговые органы получили дополнительные полномочия по действиям с банковскими счетами налогоплательщиков в случае нарушения сроков представления налоговых деклараций, неисполнении обязанности по передаче налоговому органу электронной квитанции о приеме соответствующих документов и в некоторых других.

Отдельные нововведения способствуют расширению прав налогоплательщиков, например, введение обязательности досудебного порядка обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.

Значительно усилен контроль налогообложения физических лиц: в 2015 г. введены требования к физическим лицам о самостоятельном заявлении в территориальное отделение ФНС объектов обложения транспортным налогом, налогом на имущество, земельным налогом. При этом, с 2017 г. вводится ответственность за несвоевременное представление налогоплательщиком – физическим лицом налоговому органу указанного сообщения.

В 2016 г. предприняты меры по усилению контроля за сбором НДС. Приказом ФНС РФ от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ утверждена форма Расчета по НДС (НДС-6). Начиная с 2016 г., налогоплательщики представляют уже ежеквартальную отчетность по НДС. Одновременно, за несвоевременное представление налоговой отчетности по НДС статьей 126 НК РФ предусмотрено усиление санкций со стороны налоговых органов.

В соответствии с гл.32 НК РФ «Налог на имущество физических лиц», начиная с 2016 года за 2015 г., налог на имущество физических лиц будет рассчитываться по новым правилам: налогооблагаемой базой для расчета налога будет являться кадастровая стоимость объектов недвижимости. Вследствие указанных изменений органы власти 28 субъектов

Российской Федерации субъектов Российской Федерации приняли соответствующие законы о применении с 01.01.2015 кадастровой стоимости объектов недвижимости в качестве налоговой базы, о чем налогоплательщики должны получить уведомления в текущем году.

С 2016 г. увеличились пени за просрочку уплаты налогов. С привязкой к ключевой ставке, значение которой составляет 11%, возросли пени за просрочку уплаты налога. (Ставка рефинансирования составляла 8,25%.)

Таким образом, в текущем году налоговые органы усиливают контроль за сбором налогов и, в первую очередь, это касается налогоплательщиков-физических лиц²⁴.

ПЕРСПЕКТИВЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

*Абакаров М.А., советник ГГС 3 класса, зам начальника отдела
по работе с налогоплательщиками МРИ ФНС РФ №6 по РД,*

Современная экономика страны ввиду ситуации с нефтью, внутренними проблемами административного аппарата, власти страны решили в корне изменить систему сбора налогов для повышения ее эффективности и увеличения общего числа собранных платежей. Подобных нововведений избежать было нельзя.

Дело в том, что последние тенденции показывают, что система сбора налогов и других государственных пошлин устарела и требует модернизации. Именно изменения федеральной системы сбора налогов и были центральной темой встречи Премьер-министра и Президента в Ново-Огарево. Там обсуждались проблемы современной системы уплаты налогов. Проблема, по мнению властей, сосредоточена в том, что ведомства находятся в разном подчинении. Некоторые из них – прямо подчинены правительству, которое ввиду отсутствия специализации не сможет контролировать в полном объеме систему сбора платежей и ее органы. На этой встрече было предложено подчинить некоторые ведомства напрямую Министерству Финансов, при этом убрать у них часть полномочий, и, наоборот усилить полномочия и компетенцию Федеральной налоговой службы. Эти решения воплотились в Указах Президента, которые были недавно опубликованы. В них идет речь о модернизации налоговой системы.

Многие аналитики называют ФНС суберслужбой ввиду того, что в ее полномочия теперь входит ряд новых функций. Например, в ведение

²⁴ Маркин С.В. Налоговое право. М., 2007. С. 400.

службы теперь передан сбор некоторых социальных налогов и сборов. Пенсионный фонд больше не будет курировать оплату и сбор пенсионного налога, также налоговая займется контролем оплаты обязательных страховых взносов. Такие нововведения, по мнению властей, должны увеличить общий приход платежей в государственный бюджет. Система будет унифицирована, процесс оплаты налогов теперь не будет разбросан по разным специализированным органам – это упростит для самих налогоплательщиков процесс оплаты налогов.

Но самые большие изменения коснулись некоторых ведомств. После указов Президента были урезаны в функциях Федеральная Таможенная служба и Росалкогольрегулирования. Теперь эти органы будут подчиняться не напрямую правительству, а Министерству Финансов. Это значит, что они лишаются статуса Центральные органы исполнительной власти, а приобретают статус обычных ведомств. Часть их функций будут переданы непосредственно налоговой службе.

Основным вектором развития всей фискальной службы власти считают принципы работы налоговой службы. По мнению Президента и Премьер-министра федерации, на данный момент она является примером того, на каких основаниях должна функционировать любая служба, ответственная за сбор платежей в государственный бюджет.

Основная цель подписанных указов – создание единого органа и системы, который должен отвечать и контролировать сбор платежей и пошлин. Изначально на первом этапе в систему Министерства Финансов будут внедрены таможенные органы, затем функции Фонда медицинского страхования и Пенсионного фонда на себя возьмет налоговая. Последним этапом станет слияние с этой суперслужбой Росалкогольрегулирования. Первый указ Президента переведет ФТС и алкогольрегулирование под контроль Министерства Финансов. Таким образом, теперь в ведении Министра финансов будут практически все службы и органы, которые ответственны за наполнение государственного бюджета. Президент заявлял о необходимости реформирования системы оплаты налогов и пошлин еще в декабре прошлого года.

В текущем году основной задачей реформирования правительства станет унификацией системы сбора платежей, объединение некоторых структур в одну и интеграция функций фискальных органов.

Лоббирование идеи началось еще в прошлом году. С инициативы вице-премьера Шувалова был и запущен весь процесс унификации, увенчавшийся подписанием Президентом двух указов. Помимо объединения структур планируется создание единой системы хранения данных об уплаченных налогах и самих налогоплательщиках. К концу года планируется полное завершение процесса реформирования системы и окончательный переход бывших отдельных ведомств под курирование Мини-

стерства Финансов. Теперь можно будет практически в открытом доступе увидеть информацию о каждом плательщике налогов в едином открытом реестре, а не в полузакрытых данных отдельных фондов и ведомств, как это было ранее.

В аппарате уполномоченного по защите прав предпринимателей утверждают, что благодаря прозрачности фондов и унифицированной системе предприниматели и бизнес только выиграют, так как смогут контролировать процесс начисления платежей и их оплаты. Объединение таможенных и налоговых ведомств позволит представителям среднего бизнеса рассчитывать на быстрый возврат налога на добавленную стоимость. Если раньше процедура была предусмотрена законодательно, но распространения на практике не получила, то теперь прозрачная система сбора и возврата налога будет обеспечена благодаря объединению ведомств в один орган. В. Сурвилло также говорит о том, что в ФТС были проблемы с прозрачностью.

Коррупция, серые схемы ввоза товара на таможенную территорию федерации – это все годами изрядно портило репутацию органа. Дело в том, что согласно статистике, практически половина судебных споров, начатых в отношении к таможенным органам, были связаны с неправильной оценкой таможенной стоимости. Отсутствие унифицированной системы данных делает невозможным контроль законности определения стоимости со стороны участников внешнеэкономической деятельности. Вице-президент «Деловой России» считает, что унифицированная система данных для нескольких органов поможет решить эту проблему. Теперь уже определено окончательно ведомство, которое будет ответственное за сбор страховых взносов²⁵.

Каждый сотрудник должен платить сумму, которая рассчитывается в зависимости от условий работы, стажа, и по другим категориям. В любом случае, даже при передаче функций сбора социальных платежей другому органу, ПФС должен сохранить возможность быстро получать необходимые данные о поступлении платежей.

Практически единогласно мнение общественности о необходимости переподчинения Росалкогольрегулирования. Дело в том, что последние годы показывают низкую активность со стороны ведомства. Ведомство не показывает должных результатов, результаты экспертиз со стороны органа оказывались низкими. Об этом заявляют менеджеры алкогольных компаний. Но, с другой стороны, существует риск для Министерства Финансов столкнуться с проблемой некомпетентности. Процедура начисления налога на алкоголь достаточно трудная, установлены разные

²⁵ Пасько О.Ф. Налоговый контроль в системе эффективного налогообложения.// Налоговый вестник.- 2014.-№6. с. 179.

периоды подачи деклараций для оптовых продавцов, сложная система штрафов. Это может сыграть злую шутку как с самими предпринимателями, которые не смогут разобраться с необходимостью подачи налога, так и для чиновников, которые просто не будут знать, как правильно взимать штрафы и как начислять налоги. Но Министерство Финансов настроено внедрять реформу довольно решительно.

Недавняя пресс-конференция показала, что министерство готово брать на себя ответственность за поддержание на более высоком уровне выполнения тех задач, которые были поставлены ранее перед таможней и Росалкогольрегулированием. Также в Министерстве выразили надежду на то, что в скором времени, все платежи в государственных бюджет по социальной сфере будет контролировать налоговая, а порядок их сбора будет прописан законодательно и унифицировано в Налоговом кодексе..

С начала 2017 года начинают действовать нормы об ответственности за несообщение данных сведений – так, правила п. 3 ст. 129.1 НК РФ отныне предполагают привлечение налогоплательщика – физического лица за непредставление или несвоевременное представление указанных сведений к ответственности в виде уплаты штрафа в размере 20% от суммы неуплаченного налога.

Таким образом государство усиливает напор в стремлении обязать граждан декларировать имущество и платить транспортный налог и налог на имущество физических лиц.

С 1 января 2017 года вопросы администрирования платежей на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также медицинское страхование относятся к ведомству налоговых органов.

Полномочия по администрированию страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний остаются за Фондом Социального Страхования (ФСС РФ).

С начала 2017 года Федеральный закон от 24 июля 2009 года № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» утрачивает силу, а в НК РФ и ряд нормативно-правовых актов вносятся изменения.

В широком смысле существенных изменений такой переход не повлечет. Сроки, тарифы, льготы для уплаты страховых взносов останутся неизменными.

Основным изменением является то, что теперь за отчетные периоды начиная с 1 квартала 2017 года расчеты по страховым взносам, за исключением взносов от несчастных случаев на производстве и профес-

сиональных заболеваний, должны представляться в налоговые органы.

Соответственно, отчетность по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по-прежнему должна подаваться в ФСС РФ по старым правилам.

Изменился порядок сдачи отчетности и уплате страховых взносов для организаций с обособленными подразделениями. Так, теперь обособленное подразделение обязано встать на учет в соответствующем отделении ФСС РФ и уплачивать страховые взносы только в том случае, если это обособленное подразделение начисляет доходы в пользу физических лиц. О полномочиях обособленного подразделения по начислению таких доходов организация обязана сообщить в ФСС РФ не позднее месяца со дня наделения подразделения соответствующими полномочиями (только для полномочий, возникших после 01 января 2017 года).

Отчетность за 2016 год представляется по старым правилам – в ФСС РФ и Пенсионный фонд, контроль за правильностью исчисления и уплаты взносов остается за данными организациями. Однако полномочия на взыскание недоимки по уплате взносов вместе с полномочиями на осуществление зачета и возврата уплаченных страховых взносов, в том числе применительно к периоду 2016 года, перешли к налоговым органам.

С начала 2017 года налогом на добавленную стоимость облагаются сделки по реализации иностранными организациями физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, услуг в электронной форме (главным образом через Интернет) на территории Российской Федерации.

Данное нововведение получило неофициальное название «налог на Google». В этой связи НК РФ пополнился статьей 174.2, содержащей правила уплаты налога, а также изменениями статей 83, 148²⁶.

МОНИТОРИНГ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИИ

Алиева З., студентка 4 курса направления «Экономика», Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;

Научный руководитель: Сулейманова А.М., к.э.н., доцент кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше

²⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.05.2007) // Собрание законодательства РФ, № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

В российском праве появился новый термин — "налоговый мониторинг". Он предполагает организацию принципиально нового механизма взаимодействия между ФНС и предприятиями.

В чем особенность нововведений, о которых идет речь? Каковы преимущества соответствующей схемы для предприятий и ФНС? Что такое налоговый мониторинг? Под этим термином понимается сравнительно новый для РФ введенный в 2015 году режим администрирования уплаты налогов. Иногда его называют "горизонтальный налоговый мониторинг".

Ключевые принципы мониторинга: прозрачность деятельности плательщика налогов в аспекте отчетности перед ФНС, а также процедур в рамках внутреннего контроля, лояльность ФНС в отношении проверок — выездных или камеральных.

Налоговый мониторинг предполагает возможность стать инновационным инструментом, позволяющим вывести взаимоотношения бизнеса и государства на новый уровень. Один из ключевых аспектов механизма, о котором идет речь, — возможность организации взаимодействия налогоплательщиков и контролирующих органов в электронном виде. Это предполагает, прежде всего, более высокую скорость принятия необходимых решений.

В числе главных идей концепции налогового мониторинга — возможность предоставления ФНС доступа к необходимым сведениям, отражающим дисциплину предприятия в аспекте отчетности и перечисления необходимых сборов государству. В свою очередь, сам налогоплательщик может задействовать все доступные каналы для получения нужной информации со стороны ведомства.

Рассмотрим компоненты, которые можно рассматривать как ключевые составляющие части соответствующего режима коммуникации между ФНС и бизнесом. Прежде всего, стоит отметить такой инструмент, как мотивированное мнение. С его помощью стороны могут разрешать возможные споры и разногласия, связанные с правоотношениями в сфере уплаты налогов и отчетности. Мотивированное мнение формирует налоговая служба, и если плательщик сборов выполняет предписания, то он может быть освобожден от возможных штрафов и взысканий. Другой примечательный компонент, который включает в себя налоговый мониторинг, — это установление договорной схемы информационного взаимодействия между предпринимателем и ФНС. Данный механизм предполагает работу по особому регламенту. Ожидается, что ФНС и налогоплательщики будут взаимодействовать по одному из двух вариантов: посредством предоставления в ведомство документов (в электронном формате) либо в порядке прямого доступа ФНС к файлам предприятия.

Кроме того, бизнесмены смогут включать в регламент характе-

ристики алгоритмов внутреннего контроля. Механизм, о котором идет речь, в России с недавних пор закреплён на уровне федеральных правовых актов. Закон о налоговом мониторинге в ноябре 2014 года был подписан Президентом РФ. В соответствии с ФЗ №348, по которому были внесены соответствующие поправки в Налоговый кодекс, предприятия получили возможность работать с ФНС по-новому.

Закон о налоговом мониторинге вступил в силу с 1 января 2015 года. Но некоторые его положения приобрели нормативный характер в 2016 году. Как в России деловое сообщество пришло к осознанию того, что необходимо внедрять налоговый мониторинг? Законопроект, ставший впоследствии федеральным правовым актом, по некоторым данным, был инициирован властями при содействии крупных бизнесменов и консалтинговых брендов в 2012 году. Непосредственное участие в разработке соответствующего закона приняло Агентство стратегических инициатив, а именно — рабочая группа, ответственная за модернизацию процедур налогового администрирования в России.

Некоторыми предприятиями, а также исследовательскими агентствами были реализованы пробные схемы взаимодействия ФНС и бизнеса, которые показали высокую эффективность механизмов в рамках налогового мониторинга. Каких результатов удалось достичь в ходе данных мероприятий? Так, многим бизнесам импонировал тот факт, что в процессе электронного взаимодействия с ФНС у них появилась возможность оперативным образом получать консультацию по тому или иному вопросу. Также некоторые исследователи отметили, что в ходе коммуникаций, о которых идет речь, практиковалось неформальное, свободное от официальной терминологии общение, что было немыслимо при старой схеме²⁷.

Однако без лишнего официоза, как выяснилось, многие вопросы решались эффективнее. До появления института налогового мониторинга многим российским компаниям не хватало такой возможности. Как показали пробные механизмы коммуникации бизнеса и ФНС, основания для каких-либо существенных разногласий между сторонами правоотношений в ходе взаимодействия по новой схеме наблюдались нечасто. Вместе с тем повысилось качество взаимопонимания налоговой службы и предпринимателей. Снизилась трудовая нагрузка на специалистов с той и другой стороны: попросту не было необходимости проведения лишней работы, характерной для процедур по старой схеме.

По оценке экспертов, российскому бизнесу был очень нужен такой механизм, как налоговый мониторинг. Законопроект, ставший впо-

²⁷Шешукова Т.Г., Баленко Д.В. Развитие налогового контроля: опыт зарубежных стран // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. 2013. № 3 (18).

следствии полноценным правовым актом, при этом был качественно проработан, в него были включены все необходимые положения для реализации нового механизма. Это дало повод специалистам высоко оценить его перспективы не только с точки зрения актуальности регулирующих положений, но и в аспекте перспектив их практической реализации.

Но каким образом предприятию начать взаимоотношения с ФНС в рамках налогового мониторинга? Существует ряд критериев, при соответствии которым бизнес может рассчитывать на привилегию, о которой идет речь. В числе ключевых: - предприятие перечисляет государству в виде налогов, акцизов и иных сборов 300 млн. руб. и более в течение года; - выручка бизнеса в соответствии с бухгалтерской отчетностью составляет 3 млрд. руб. и более в течение года; - суммарная цена активов компании — 3 млрд. руб. и более по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Рассмотрим подробнее то, какую конкретную пользу может принести государству и частному рынку институт налогового мониторинга. Что это дает? Благодаря рассматриваемому механизму добросовестные плательщики сборов в казну, которые сумели выстроить эффективную систему внутреннего финансового контроля, смогут взаимодействовать с ФНС в порядке, при котором какие-либо сложности будут сведены к минимуму. В числе ключевых преимуществ, которые дает налоговый мониторинг, — это, как мы уже отметили выше, освобождение бизнеса от проверок ФНС. Данное обстоятельство позволяет компаниям, к примеру, существенно сэкономить на обращении к услугам юристов и адвокатов, помощь которых иногда просто необходима при повышенном внимании к бизнесу со стороны ФНС. Благодаря такому механизму, как мотивированное мнение, основные налоговые риски и разногласия, характерные для деятельности предприятий, будут разрешаться в самые оперативные сроки.

До того как в РФ был внедрен налоговый мониторинг и методика его проведения была соответствующим образом утверждена, сложности в коммуникациях компаний и ФНС могли разрешаться годами.

Предусмотренный законодательством РФ механизм взаимодействия ФНС и предприятий характеризуется важным преимуществом — фирма может, если в этом будет необходимость, запрашивать в ведомстве те или иные комментарии, касающиеся соответствующей сферы правоотношений. Также сотрудники ФНС, проводя налоговый мониторинг, будут оперативно изучать имеющие отношение к отчетности документы и проверять то, насколько корректно они составлены. Благодаря взаимодействию с ФНС по новой схеме предприниматели получили возможность запрашивать разъяснения, касающиеся перечисления сборов от сделок, еще до момента их совершения. Это значительный шаг вперед во

взаимодействию бизнеса и государства в аспекте конструктивного сотрудничества. Участие предприятий в налоговом мониторинге позволяет избежать крупных и иногда неприятных для бюджета фирмы дополнительных начислений сборов в казну, которые порой необходимо уплачивать по факту выездных проверок. В процессе взаимодействия между бизнесом и ФНС по новой схеме вероятность подобных ситуаций минимальная.

В числе явных преимуществ договоренности между ФНС и предпринимателями о том, что мониторинг налоговых доходов будет осуществляться в рамках схемы, о которой идет речь, — возможность полноценного электронного обмена документами. Данный формат коммуникаций для многих бизнесменов более желателен, чем бумажный документооборот, так как в этом случае предполагается гораздо меньше затрат по времени и трудовым ресурсам на осуществление необходимых отчетных процедур.

После того как институт налогового мониторинга был утвержден, фирмы получили официальную возможность полностью перевести взаимодействие с ФНС в электронный формат. Для самого ведомства это также удобно: нет необходимости тратить время сотрудников на выездные мероприятия.

Добровольный порядок заключения договоренности с ФНС — важный аспект такого механизма, как соответствующего типа мониторинг. Налоговых льгот у крупных предприятий не так много, и они всегда рады шагам навстречу со стороны государства. Вместе с тем многим компаниям может потребоваться время на то, чтобы привести свои системы финансовой отчетности и контроля в соответствие с требуемыми критериями. Но все те ресурсы, которые предприятие вложит в необходимую модернизацию инфраструктуры, с высокой вероятностью окупатся.

Налоговый мониторинг — это фактически привилегия. В некоторых случаях ее предоставление может быть в законном порядке прекращено. Это допустимо, если, например, организация предоставляет в ФНС ложные сведения или пренебрегает обязательством направлять туда те или иные документы. Законом также предусмотрены сценарии, при которых выездные проверки могут быть проведены, даже если предприятие и ФНС заключили соответствующее соглашение по новой схеме. Это возможно, если: - проверку проводит вышестоящая структура ФНС, контролирующая эффективность работы подотчетных подразделений ведомства; - предприятие не выполнило предписаний, содержащихся в мотивированном мнении; - фирме необходимо предоставить уточненную декларацию за период, соответствующий срокам реализации процедур мониторинга, например, в связи с тем, что величина сборов к уплате уменьше-

на в сравнении с суммой, которая фигурирует в ранее предоставленном документе.

Также выездная проверка может быть осуществлена, если соответствующего типа правоотношения между бизнесом и ФНС были прекращены в порядке, о котором мы сказали выше. Внедрение модернизированной схемы взаимодействия между предприятиями и налоговой службой предполагает формирование принципиально новых структурных подразделений как в ФНС, так и в фирмах.

Ведомству, например, предстоит создавать новые штатные подразделения специалистов, которые будут компетентны во взаимодействии с налогоплательщиками в режиме онлайн. Аналогичную задачу будет необходимо решать также и многим предприятиям. Налогоплательщики, как мы отметили выше, во многих случаях должны будут инвестировать в модернизацию инфраструктуры внутрикорпоративных отчетных процедур с целью приведения их в соответствие с законодательными критериями.

В перспективе для достижения социально-экономической и бюджетной эффективности налогового контроля необходимо не только проведение комплекса контрольных мероприятий, осуществляемых налоговым органом, которые направлены на всестороннее изучение информации о налогоплательщике, соотношений финансовых результатов налоговой проверки и трудозатрат на ее осуществление, но и формирование адекватной системы оценки результативности и эффективности таких мероприятий²⁸.

Таблица 1

Результаты проведения выездных налоговых проверок налоговыми органами Российской Федерации в 2013-2015 гг.

№ п/п	Год	Количество проведенных ВВП (ед.)	Сумма доначислений по результатам ВВП (млн р.)	Сумма доначислений в расчете на одну проверку, тыс. р.	Сумма фактических поступлений налоговых доходов, млн р.	Удельный вес доначисленных платежей в сумме фактических налоговых поступле-
-------	-----	----------------------------------	--	--	---	---

²⁸Приказ ФНС России от 23.05.2012 № ММВ-7-4/349@ «Об утверждении Методических рекомендаций по комплексной оценке федеральных государственных гражданских служащих территориальных органов Федеральной налоговой службы» [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.garant.ru. Источник: информационно-правовой портал ГАРАНТ.РУ.

						ний, %
1	2013	55 940	311 355	5 566	10 954 009	2,84
2	2014	39 762	279 290	7 024	11 325 853	2,47
3	2015	34 246	288 446	8 422	12 606 342	2,29
4	Темп роста пока- за- телей, % (ба- зисн.)	0,61	0,93	1,51	1,15	0,81

В настоящее время ведомственный регламент организации и проведения налоговых проверок практически не предусматривает анализ и оценку результатов проведенных проверок. В Федеральной налоговой службе оценка деятельности налоговых органов осуществляется в соответствии с Методикой оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России. По итогам контрольной работы налоговые органы формируют и публикуют отчет по форме 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов», который позволяет только по определенным критериям оценить результативность контрольных мероприятий:

- количество проведенных камеральных и выездных налоговых проверок (в том числе количество проверок, выявивших нарушения);
- сумма дополнительно начисленных налогов, пени, санкций по итогам проверок.

Как видно, статистическая отчетность, публикуемая на сайте ФНС России, отражает отдельные результаты камеральных и выездных налоговых проверок, в то время как официальная отчетность, которая указывала бы на эффективность проводимых контрольных мероприятий, отсутствует. В связи с этим назрела необходимость разработки и внедрения системы показателей для оценки эффективности налогового контроля с целью принятия обоснованных управленческих решений по его дальнейшему развитию.

Оценка эффективности налогового мониторинга является достаточно многоаспектным процессом, но индикатор эффективности определяется соотношением экономического эффекта (результата) и затрат, породивших этот эффект (результат). Иными словами, чем меньше объем затрат и чем больше величина результата мониторинга, тем выше эффек-

тивность. Исходя из этого, эффективной налоговой проверкой можно считать такую проверку, по результатам которой суммы дополнительно начисленных налогов, пеней и штрафов значительно превышают затраты на ее проведение, а также имеются достаточные обеспечительные меры для реального взыскания с налогоплательщика доначисленных сумм налога за счет его денежных средств и имущества²⁹.

Выбор методик или отдельных показателей для оценки эффективности налоговой проверки предопределяется целями проводимого анализа, назначением результатов, формой их представления, группой пользователей, глубиной и периодичностью исследования, характером анализируемой статистической информации. Результаты исследования могут быть использованы как внешними, так и внутренними пользователями для оценки эффективности деятельности органов государственной власти и для выработки рекомендаций по совершенствованию налоговой политики с учетом региональных особенностей, а также для проведения независимой оценки факторов, оказывающих влияние на формирование налогового потенциала регионов.

В настоящее время для оценки мониторинга эффективности налогового администрирования, как правило, используют отдельные показатели контрольной работы налогового органа, например:

- общее количество и динамика проведенных выездных налоговых проверок;
- показатель нагрузки, определяемый как отношение количества налогоплательщиков, стоящих на учете в инспекции к численности специалистов налогового органа по основной деятельности;
- количество проверок, в ходе которых выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах;
- общая сумма и динамика сумм доначисленных налоговых платежей по результатам контрольной работы и др.

Оценить в полном объеме не только результативность, но и мониторинг эффективности налогового администрирования позволяют качественные показатели организации и проведения налоговых проверок, которые отражают:

- степень охвата налогоплательщиков проверками (отношение количества налогоплательщиков, проверяемых в отчетном периоде к общему количеству налогоплательщиков, стоящих на учете в инспекции);
- нагрузку на специалистов налогового органа (отношение количества проведенных ВНП к численности специалистов налогового органа по основной деятельности);

²⁹Дорофеева Н. А. О показателях оценки эффективности деятельности налоговых инспекций // Налоги и налоговое планирование. 2010. № 8.

- удельный вес дополнительно начисленных налогов и сборов в общей сумме налоговых поступлений в бюджет за определенный период времени;

- удельный вес взысканных налогов и сборов из всего объема доначисленных проверкой налогов и др.

Следует отметить, что мониторинг эффективности органов налогового администрирования предполагает не только определенный объем выявленных налоговых правонарушений законодательства о налогах и сборах; строго регламентированную в соответствии с нормами права организацию налогового контроля, но и рациональное соотношение затрат (финансовых, трудовых и др.) на осуществление налоговых проверок и полученных результатов (таблица 2).

Таблица 2

Экономическая эффективность выездных налоговых проверок
Межрайонной ИФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по
республики Дагестан

тыс. руб.

Наименование показателей	2012 г.	2013 г.	2014 г.
Взыскано из сумм дополнительно начисленных платежей по результатам выездных налоговых проверок	59 788	83 560	142 870
Затраты на содержание Инспекции	45 000	47 000	49 000
Экономический результат	1,32	1,77	2,91

Однако, очевидно, что, если учитывать соотношение затрат на планирование, проведение налоговой проверки и затраты государства на финансовое содержание сотрудника налогового органа, то оценить представляется возможным только эффективность проведенных налоговых проверок в целом по налоговому органу за определенный период времени. При этом затраты на содержание налогового органа определены государством и регламентированы соответствующими нормативными актами³⁰.

Эффективная система налогового администрирования, с одной стороны, должна формировать такие условия уплаты налогов, которые были бы менее обременительны для бизнеса, а с другой стороны, иметь аналитические инструменты налогового контроля, позволяющие пресечь практику уклонения от налогообложения.

³⁰Красницкий В.А. Выездные налоговые проверки: показатели эффективности; организация и планирование // Налоговая политика и практика. № 9. 2008.

В современных условиях экономического развития России происходит формирование принципиально новых форм налоговых отношений, направленных на совершенствование налогового контроля и повышение его эффективности. В этих целях реализуется Дорожная карта «Совершенствование налогового администрирования»³¹, которая представляет собой план мероприятий, направленных на достижение следующих целей:

- формирование оптимальной для Российской Федерации модели института предварительного налогового разъяснения на основе проведенного анализа. Повышение прозрачности правоприменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

- выработка критериев оценки эффективности заключенных соглашений о расширенном информационном взаимодействии налоговых органов и налогоплательщиков. Подготовка предложений по совершенствованию законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в части внедрения режима «расширенного информационного взаимодействия».

- повышение эффективности деятельности налоговых органов за счет обеспечения более грамотной работы налогоплательщиков и сохранения добровольности института налогового консультирования;

- повышение объективности рассмотрения результатов налоговых проверок. Снижение нагрузки на систему арбитражных судов в Российской Федерации.

Перспективным направлением налогового контроля в России является проведение налогового мониторинга, который основан на соглашениях о сотрудничестве между государством и налогоплательщиком. Применение такой формы взаимодействия как налоговый мониторинг позволит не только налоговым органам повысить эффективность налоговых проверок, но и крупнейшим налогоплательщикам снизить налоговые риски, количество судебных разбирательств, повысить инвестиционную привлекательность.

³¹Распоряжение Правительства РФ от 10.02.2014 № 162-р. Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru> ©КонсультантПлюс, 1992-2015.

СУЩНОСТЬ, ФОРМЫ И МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РФ

*Халимбекова З., студентка 4 курса направления «Экономика»,
Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше;*

*Научный руководитель: Абдуллаева Ш.Г., к.э.н., доцент ка-
федры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г.
Избербаше*

Официального определения налогового администрирования не существует, но понятие налогового администрирования все шире используется в официальных документах, посвященных налоговой политике РФ. Это неудивительно: любому государству для его нормального функционирования нужны средства, которые собираются благодаря налоговым поступлениям. Чтобы налоговая система была эффективной и адекватно отзывалась на происходящие в стране изменения, ею надо управлять. Это управление, осуществляемое на государственном уровне, собственно и является налоговым администрированием.

Эффективная налоговая система должна отвечать потребностям государства и обеспечивать разумную нагрузку на налогоплательщиков, гарантируя при этом прозрачность порядка налогообложения и достаточный уровень контроля со стороны фискальных органов. Цель такой системы и, соответственно, налогового администрирования — сделать предпочтительной для налогоплательщика честную уплату всех налогов и оптимизировать работу контролирующих инстанций.

Налоговое администрирование предполагает не разработку законодательных актов в области налогообложения, а именно управление, т. е. организацию исполнения этих актов и выявление обстоятельств, которые мешают их эффективной работе.

Таким образом, данные, собранные в процессе налогового администрирования, могут не только способствовать эффективному сбору налогов, но и послужить причиной проведения налоговых реформ. Результатом постоянно ведущейся в РФ деятельности по совершенствованию налогового законодательства становятся регулярно вносимые в НК РФ изменения, и немалую роль в этом играет налоговое администрирование.

Функции налогового администрирования осуществляются на 3 уровнях:

- исполнительных органов власти (от Правительства РФ до администраций регионов), принимающих решения об основных направлениях налоговой политики, устанавливающих величину основных показателей для расчета ряда налогов (круг налогоплательщиков, ставки и льго-

ты), анализирующих и прогнозирующих перспективы налоговых поступлений, вырабатывающих предложения для изменения НК РФ;

- Минфина России, который разрабатывает конкретные процедуры в области налогообложения, методологию отчетности, консультирует налогоплательщиков по вопросам применения налогового законодательства;

- ФНС России, непосредственно взаимодействующей с плательщиками налогов и осуществляющей контроль за правильностью применения налогового законодательства.

Таким образом, налоговое администрирование подразумевает деятельность:

- по определению направлений налоговой политики;
- установлению значений показателей по расчету налогов;
- организации учета налогоплательщиков;
- разработке форм отчетности;
- организации работы по сбору налогов;
- контролю за исполнением налогового законодательства;
- обработке информации по собираемым налогам;
- прогнозированию и анализу объемов налоговых поступлений;
- выявлению противоречивых или неэффективно работающих положений в налоговых законах;
- выявлению схем уклонения от уплаты налогов;
- установлению путей взаимодействия между различными структурами с целью получения дополнительной информации, необходимой для эффективного налогового контроля.

По ряду вопросов функции, реализуемые на различных уровнях налогового администрирования, пересекаются.

Налоговое администрирование сводится:

- на 1-м уровне — к обработке полученной информации, своевременному реагированию на нее путем разработки предложений по корректировке налогового законодательства и утверждению перспектив налоговой политики на очередной период;

- на 2-м — к адекватному изменению методологии конкретных процедур в области налогообложения, выявлению несовершенства в законодательстве, разработке предложений по его изменению;

- на 3-м — к изменению форм взаимодействия с налогоплательщиками, поиску эффективных мер контроля, выявлению схем нарушения налогового законодательства и возможностей их пересечения.

Таким образом, понятие налогового администрирования оказывается значительно шире понятия налогового контроля, хотя основу налогового администрирования составляет в первую очередь контроль как за налогоплательщиками, так и за работающими с ними налоговыми

органами. Это предполагает разработку детальной методологии проверок как составной части налогового администрирования, в т. ч. порядка контрольных проверок нижестоящих налоговых органов вышестоящими.

Следствием контроля становится возможность привлечения виновных лиц к ответственности за нарушение установленных правил, и это также составляет часть функций налогового администрирования.

Важную роль играет такая составляющая налогового администрирования, как методологическое обеспечение процесса начисления тех налогов, в отношении которых налоговое законодательство устанавливает только общие принципы их расчета.

Другой важнейшей функцией налогового администрирования является сбор информации и ее обработка. Сюда относятся данные как по начислению налогов, так и по процедуре их сбора, методологии проверки, выявленным ситуациям ухода от налогов.

Завершающим этапом налогового администрирования в конкретном налоговом периоде становится выработка предложений по изменению и дополнению налогового законодательства, корректировка направлений налоговой политики.

Исходя из функций, охватываемых налоговым администрированием, оно занимает промежуточное положение между налоговым контролем (шире, чем он) и общим управлением налоговой системой страны (уже, чем оно).

Главным и важнейшим методом налогового администрирования является контроль за выполнением требований налогового законодательства. Исходя из него, налоговое администрирование на нижнем уровне сводится к:

- учету налогоплательщиков;
- исключению из числа налогоплательщиков фактически не действующих;
- контролю обоснованности применения правил налогового законодательства;
- проверке правильности исчисления налогов;
- применению допустимых мер воздействия на налогоплательщиков;
- проверке действий самих налоговых органов.

Самый большой объем среди методов налогового администрирования занимают налоговые проверки налогоплательщиков — камеральные и выездные. С целью сокращения расходов на налоговое администрирование, среди которых максимум приходится на содержание налоговых органов, ведется работа по оптимизации их взаимодействия с налогоплательщиками:

- предоставление режима наибольшего благоприятствования

добросовестным налогоплательщикам, вплоть до их освобождения от выездных проверок;

- налаживание электронного взаимодействия при представлении документов на проверку;

- отработка технологий получения информации из иных источников, не требующих больших трудозатрат;

- организация оптимальной системы хранения полученных документов, облегчающей их поиск и обработку;

- повышение профессионального уровня работников проверяющих органов, стандартизация и автоматизация их функций.

Налоговое администрирование ставит своей целью побуждение налогоплательщика к добросовестным действиям в части начисления и уплаты налогов под влиянием неотвратимости наказания за уклонение от них. Для этого налоговое администрирование использует:

- наказание (штрафы, пени, закрытие счетов, арест имущества);

- предоставление возможности выбора налогоплательщиком наиболее оптимальной для него системы налогообложения;

- постепенность перехода к более высоким налоговым нагрузкам;

- налоговое консультирование.

Внутри самих налоговых органов налоговое администрирование осуществляется в форме проверок (ревизий), обмена информацией и опытом работы.

На уровне исполнительных органов власти методы налогового администрирования заключаются в обработке данных и выработке оптимальных предложений по корректировке налогового законодательства и направлений налоговой политики с учетом прогнозных расчетов.

Итак, налоговое администрирование — понятие, важное для понимания целей налоговой политики РФ и происходящих в налоговом законодательстве изменений. Оно решает важнейшие финансовые задачи, необходимые для полноценного функционирования государства.

МОНИТОРИНГ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

Абдуллаева Ш.Г., к.э.н., доцент кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаше

Программа горизонтального мониторинга была введена в Нидерландах в 2005 г. Ее целью было повышение прозрачности крупных транснациональных корпораций для Налоговой службы Нидерландов в обмен на то, чтобы их налоговые декларации подвергались менее тщательной проверке со стороны ведомства. До этого Налоговой службе

предстояло провести всестороннюю проверку корпорации на предмет уплаты всех применимых налогов и предоставить ей освобождение в отношении прошедших и, возможно, будущих периодов, исходя из того, что она соблюдает все обязательства, предусмотренные Соглашением о горизонтальном мониторинге (*HorizontalMonitoringCovenant*), в том числе касающиеся внедрения Основ налогового контроля (*TaxControlFramework*), т.е. внутренних методов, обеспечивающих оперативное выявление и оценку всех налоговых рисков. Этот инструмент также был опробован Налоговой службой в период подготовки к введению программы горизонтального мониторинга.

Изначально горизонтальный мониторинг рассматривался как взаимовыгодный инструмент: транснациональные корпорации получали определенность в вопросах налогообложения (что крайне важно для компаний, акции которых котируются на бирже) и, в свою очередь, раскрывали в своих налоговых декларациях спорные вопросы. Введение этой программы означало принципиальное изменение в работе Налоговой службы и переход от вертикального мониторинга (т.е. налоговых проверок) к мониторингу, основанному на взаимном доверии, согласии и прозрачности.

Со временем присоединение к программе стало возможным для крупных и средних компаний, но их горизонтальный мониторинг осуществлялся несколько иначе. С одной стороны, Налоговая служба не предоставляла им полного освобождения от проверок, с другой — их проверки проводились не во всех случаях. Все обязательства налогоплательщиков сохранялись. В самом начале Налоговая служба действительно оперативно отвечала на запросы налогоплательщиков, касающиеся их налоговой позиции, но сейчас из-за популярности именно этой части программы разъяснения ведомства нередко приходят со значительным запозданием.

В 2013 г. программа горизонтального мониторинга была оценена специально созданной комиссией, которая подняла некоторые важные вопросы. Одним из них стало соотношение затрат и преимуществ горизонтального мониторинга для участвующего в нем налогоплательщика. Точных данных по этому вопросу собрать не удалось, и комиссия пришла к выводу, что существует риск того, что для налогоплательщиков горизонтальный мониторинг оборачивается как минимум переходом расходов на проведение мониторинга и сопряженных с ним рисков с Налоговой службы непосредственно на самих налогоплательщиков, которые обязуются в своих налоговых декларациях информировать ведомство о занимаемой ими позиции по существенным налоговым вопросам.

Также некоторые сотрудники Налоговой службы выразили свое опасение, что горизонтальный мониторинг стал прежде всего способом

сокращения расходов ведомства. Впрочем, бюджетные сокращения свели на нет преимущества, связанные с эффективностью горизонтального мониторинга, так что стало невозможным усилить проверки не присоединившихся к нему налогоплательщиков. Однако постепенно расходы, предусмотренные на проведение вертикального мониторинга, были увеличены, и налоговые проверки сейчас проводятся даже в отношении налогоплательщиков, участвующих в программе горизонтального мониторинга.³²

В период между 2005 и 2012 г. Налоговая служба рекомендовала присоединиться к программе горизонтального мониторинга большому числу налогоплательщиков. Но сегодня мы наблюдаем, что ведомство с меньшим энтузиазмом заключает новые соглашения. Мы полагаем, что это вызвано тем, что оно не в состоянии соблюдать сроки по выдаче заключений на запросы налогоплательщиков в рамках таких соглашений. Более того, в последние годы ведомство отдает предпочтение вертикальному мониторингу, уделяя большее внимание вопросам соблюдения налогоплательщиками своих обязанностей.

Рассмотрим расчет уровня налоговой нагрузки на экономику в Российской Федерации и сопоставим его с аналогичными расчетами по странам-членам ОЭСР (Таблица 1).

Средний уровень налоговой нагрузки на экономику в странах-членах ОЭСР в 2013 году составил 34,46% к ВВП, что на 0,35 процентных пункта выше значения в России – 34,11 % к ВВП. При этом уровень налоговой нагрузки в России без учета нефтегазовых доходов в 2013 году составил – 23,45% к ВВП, что на 11,01 п.п. ниже среднего значения по ОЭСР.

Кроме того, уровень налоговой нагрузки без учета в ВВП доходов от организаций, осуществляющих деятельность в области добычи сырой нефти и природного газа и предоставление услуг в этих областях, составил 23,15% к ВВП в 2013 году, что также на 11,31 п.п. ниже среднего значения по ОЭСР.

Таблица 1

Налоговая нагрузка на экономику в странах ОЭСР (% ВВП)

Страна	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Австралия	27,06	25,82	25,58	26,29	27,29	н.д.
Австрия	42,70	42,45	40,90	41,03	41,67	42,52
Бельгия	44,16	43,10	42,37	42,90	43,95	44,64
Великобритания	35,67	34,17	32,81	33,59	33,05	32,88

³²Ивачев О.В. Административно-правовое регулирование юрисдикционной деятельности федеральных органов исполнительной власти в налоговой сфере: Дис. . канд. юрид. наук. М., 2011.

Страна	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Венгрия	40,18	39,85	37,56	36,86	38,45	38,92
Германия	36,97	37,37	35,03	35,70	36,45	36,68
Голландия	39,09	38,18	36,15	35,88	36,33	н.д.
Греция	32,57	30,49	31,08	32,49	33,71	33,51
Дания	48,18	47,76	46,46	46,61	47,16	48,58
Израиль	33,77	31,35	30,58	30,87	29,64	30,52
Ирландия	28,76	27,59	26,76	26,67	27,26	28,29
Исландия	36,79	33,88	33,33	34,46	35,31	35,55
Испания	33,26	30,92	31,44	31,22	32,06	32,58
Италия	43,27	43,39	41,54	41,37	42,75	42,64
Канада	32,33	31,42	30,54	30,37	30,69	30,56
Люксембург	35,55	39,05	38,00	37,50	38,49	39,34
Мексика	21,00	17,42	18,53	19,51	19,59	19,68
Новая Зеландия	33,72	31,11	31,05	31,40	32,99	32,09
Норвегия	42,60	41,99	42,64	42,70	42,30	40,78
Польша	34,29	31,74	31,25	31,78	32,07	н.д.
Португалия	35,25	30,71	30,04	32,02	31,19	33,44
Словакия	29,32	29,08	27,73	28,34	28,08	29,63
Словения	37,18	36,99	36,73	36,28	36,55	36,81
США	26,06	23,29	23,71	24,01	24,38	25,44
Турция	24,22	24,64	26,20	27,83	27,64	29,31
Финляндия	43,13	42,85	40,79	42,03	42,83	44,00
Франция	43,18	42,46	41,58	42,86	44,00	45,04
Чехия	36,04	33,76	32,55	33,35	33,78	34,10
Чили	22,50	17,21	19,53	21,22	21,39	20,23
Швейцария	29,08	28,74	26,50	27,02	26,92	27,05
Швеция	46,30	46,56	43,06	42,29	42,35	42,78
Эстония	31,70	35,35	33,23	31,91	32,11	31,84
Южная Корея	26,52	25,53	23,24	24,01	24,76	24,31
Япония	28,15	26,96	27,59	28,64	29,52	н.д.
Средняя по ОЭСР ^[3]	34,72	33,62	32,83	33,27	33,73	34,46
Россия	36,04	30,88	31,12	34,34	34,80	33,56
Россия (без учета нефтегазовых доходов)	24,87	22,69	22,48	23,59	23,63	22,90

Источники данных: данные по ОЭСР – Revenue Statistics 1965-2013

Корректность такого сопоставления обеспечивается двойственным характером платежей от нефтегазового сектора – с одной стороны,

НДПИ и вывозные пошлины на нефть имеют явно выраженный фискальный характер, с другой стороны, они могут рассматриваться как форма платежей недропользователя их собственнику – государству.

Таблица 2

**Налоговая нагрузка на экономику в странах ОЭСР
по видам налоговых доходов в 2013 году (% ВВП)**

Страна	Всего налоговых поступлений	Налоги на прибыль, доходы	Страховые взносы	Налоги с заработной платы (за исключением НДС Л)	Имущественные налоги	Налоги на товары (работы, услуги)	Остальные налоги	Таможенные пошлины (ЕС)
Австралия	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.
Австрия	42,52	12,53	14,59	2,93	0,72	11,45	0,20	0,10
Бельгия	44,64	15,85	14,17	0,00	3,54	10,77	0,01	0,31
Великобритания	32,88	11,70	6,22	-	4,06	10,86	-	0,17
Венгрия	38,92	6,43	12,86	1,01	1,32	17,02	0,19	0,09
Германия	36,68	11,38	13,98	-	0,92	10,24	0,01	0,15
Голландия	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.
Греция	33,51	7,71	10,62	-	2,18	12,93	-	0,08
Дания	48,58	30,67	0,79	0,33	1,84	14,78	0,01	0,16
Израиль	30,52	9,68	5,07	1,17	2,71	11,88	-	н.д.
Ирландия	28,29	11,7	4,40	0,17	2,18	9,6	0,01	0,14

Страна	Всего налоговых поступлений	Налоги на прибыль, доходы	Страховые взносы	Налоги с заработной платы (за исключением НДФЛ)	Имущественные налоги	Налоги на товары (работы, услуги)	Остатные налоги	Таможенные пошлины (ЕС)
дия		2				7		
Исландия	35,55	16,39	3,63	0,35	2,52	12,11	0,54	н.д.
Испания	32,58	9,61	11,28	-	2,15	9,12	0,29	0,13
Италия	42,64	14,23	12,98	-	2,69	10,65	1,98	0,12
Канада	30,56	14,39	4,86	0,65	3,22	7,43	0,02	н.д.
Люксембург	39,34	13,87	11,27	-	2,88	11,23	0,06	0,03
Мексика	19,68	5,96	3,06	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.
Новая Зеландия	32,09	17,75	-	-	1,96	12,37	0,00	н.д.
Норвегия	40,78	18,57	9,72	-	1,23	11,26	-	н.д.
Польша	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.
Португалия	33,44	10,90	8,93	-	1,11	12,14	0,27	0,09
Словакия	29,63	5,34	13,29	-	0,45	10,39	-	0,16
Словения	36,81	6,57	14,75	0,07	0,69	14,60	-	0,14
США	25,44	12,11	6,16	-	2,83	4,34	-	н.д.

Страна	Всего налоговых поступлений	Налоги на прибыль, дивиденды	Страховые взносы	Налоги с заработной платы (за исключением НДФЛ)	Имущественные налоги	Налоги на товары (работы, услуги)	Остаточные налоги	Таможенные пошлины (ЕС)
Турция	29,31	5,93	8,04	-	1,36	13,50	0,48	н.д.
Финляндия	44,00	15,29	12,73	-	1,29	14,57	0,03	0,08
Франция	45,04	10,90	16,75	1,58	3,81	10,84	1,07	0,09
Чехия	34,10	7,04	14,76	-	0,47	11,69	0,01	0,14
Чили	20,23	7,25	1,44	-	0,81	10,75	-0,02	н.д.
Швейцария	27,05	12,34	6,73	-	1,78	6,20	-	н.д.
Швеция	42,78	14,84	9,80	4,60	1,07	12,30	0,05	0,13
Эстония	31,84	7,24	11,09	-	0,31	13,05	-	0,15
Южная Корея	24,31	7,13	6,40	0,07	2,51	7,47	0,73	н.д.
Япония	н.д.	9,52	н.д.	-	2,66	5,28	0,08	н.д.
Средняя по ОЭСР	34,46	11,64	9,30	1,18	1,91	11,03	0,30	0,13
Россия	34,11	6,91	7,09	0	1,36	6,88	4,36	7,51
Россия (без учета нефте-	23,45	6,91	7,09	0	1,36	6,25	0,57	1,27

Страна	Всего налоговых поступлений	Налоги на прибыль, доходы	Страховые взносы	Налоги с заработной платы (за исключением НДФЛ)	Имущественные налоги	Налоги на товары (работы, услуги)	Остальные налоги	Таможенные пошлины (ЕС)
газовых доходов)								

В таблице приведен анализ налоговой нагрузки по видам налоговых доходов на экономику стран ОЭСР за 2007-2013 годы.

Помимо анализа налоговой нагрузки в сравнении со странами ОЭСР, проведен сравнительный анализ налоговой нагрузки на экономику Российской Федерации и экономику стран БРИКС и Евразийского экономического союза на основании данных Международного валютного фонда (Таблица 3).

Таблица 3

Налоговая нагрузка на экономику в странах БРИКС и Евразийского экономического союза (% налоговых доходов к ВВП)

Страна	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Россия	39,17	35,04	34,62	37,26	37,67	36,62	36,64
Средняя по ЕАЭС (кроме России)	32,34	30,28	29,32	30,10	30,90	31,21	30,39
Армения (с 10.10.2014)	20,48	20,87	21,22	22,09	22,31	23,67	23,55
Беларусь	50,68	45,78	41,59	38,76	40,53	41,95	41,84
Казахстан	28,30	22,14	23,94	27,70	26,92	25,26	25,63
Киргизия (с 01.05.2015)	29,91	32,32	30,54	31,84	33,82	33,94	30,51

Страна	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Средняя по БРИКС (кроме России)	27,18	26,32	27,12	27,80	28,56	28,65	28,45
Бразилия	36,73	34,82	37,10	36,95	38,12	37,87	38,19
Индия	19,71	18,52	18,82	18,71	19,48	19,76	19,47
Китай	22,65	23,83	25,08	27,68	28,36	28,18	27,36
Южная Африка	29,62	28,10	27,46	27,87	28,30	28,77	28,80

Источники данных: Международный валютный фонд (<http://elibrary-data.imf.org>)

При анализе и сопоставлении показателей налоговой нагрузки в разных странах и их объединениях необходимо иметь в виду, что методики расчета таких показателей могут отличаться: показатель налоговой нагрузки по Российской Федерации по данным Международного валютного фонда (2013 год – 36,62%) отличается от показателя налоговой нагрузки, рассчитанного в соответствии с методикой, применяемой ОЭСР (налоговая нагрузка в России за 2013 год – 34,11%). Это связано с различными подходами к определению общей суммы налоговых доходов. В частности, могут по-разному учитываться таможенные пошлины, налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами, взносы на обязательное социальное страхование³³.

Таким образом, проведенный анализ показывает, что уровень налоговой нагрузки в экономике России (по данным МВФ) выше, чем в странах БРИКС и Евразийского экономического союза (исключение – Бразилия и Беларусь, в которых показатель налоговой нагрузки выше, чем в России).

Сам по себе этот факт может свидетельствовать о том, что российская налоговая система менее конкурентоспособна, чем в указанных странах, даже с учетом того, что как было отмечено ранее, существенная часть налоговой нагрузки в России приходится на нефтегазовый сектор (в Казахстане и многих других странах доходы от добывающего сектора также в значительной степени формируют налоговые доходы бюджетов).

Однако, во-первых, инвестиционная привлекательность Россий-

³³Захаров А.С. Механизм внесудебной защиты прав налогоплательщиков по Налоговому кодексу РФ // Налоговые споры: теория и практика. 2014. № 3. С. 186.

ской Федерации для ведения предпринимательской деятельности формируется не только за счет абсолютного уровня налоговых изъятий и, как показано, в следующем разделе, в целом налоговые условия ведения предпринимательской деятельности в России улучшаются. Во-вторых, в рассматриваемых странах сильно различаются условия, определяющие уровень расходных обязательств бюджетов – охват граждан системой пенсионного, социального и медицинского страхования и уровень социальных расходов, масштаб необходимых затрат на обеспечение обороноспособности и безопасности страны, расходы на создание и поддержание необходимой инфраструктуры и т.д.

Несмотря на эти обстоятельства, именно исходя из необходимости улучшения инвестиционного климата и создания условий для экономического роста, было принято решение не допускать увеличения налоговой нагрузки в стране в ближайшие годы, а по возможности – использовать все имеющиеся возможности для ее снижения (в первую очередь, для малого бизнеса и новых инвестиционных проектов).

В заключение стоит отметить, что горизонтальный мониторинг в своей первоначальной форме предоставляет явные преимущества крупным транснациональным корпорациям. Институт горизонтального мониторинга не совсем подходит крупным и средним компаниям, поскольку возлагает на налогоплательщиков множество обязанностей, тогда как его преимущества для этой категории компаний менее очевидны.

Наконец, необходимо сказать, что даже до введения горизонтального мониторинга у налогоплательщиков была возможность заблаговременно, до подачи налоговых деклараций, обсудить с Налоговой службой неясные вопросы.

В настоящее время совершенствование налогового администрирования реализуется в рамках Дорожной карты. При этом разработаны все запланированные Дорожной картой проекты федеральных законов, ряд из которых уже принят. В частности, в законодательство о налогах и сборах внесены следующие изменения:

1) введен институт налогового мониторинга, который имеет целью формирование оптимальной для Российской Федерации модели института предварительного налогового разъяснения на основе проведенного анализа, повышение прозрачности правоприменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, существенное улучшение восприятия инвесторами делового климата³⁴.

Внедрение налогового мониторинга позволит повысить прогнозируемость налоговых платежей, своевременно выявлять пробелы и кол-

³⁴Борисов А.Н. Защита прав налогоплательщика при поведении налоговых проверок. М., 2009.

лизии в законодательстве о налогах и сборах, сокращать затраты на проведение налоговых проверок, судебные издержки в связи с сокращением налоговых споров, а также обеспечивать повышение уровня правовой культуры налогоплательщиков;

2) в законодательство о налогах и сборах введено понятие «личный кабинет налогоплательщика», а также урегулированы положения, связанные с использованием личного кабинета налогоплательщика как самими налогоплательщиками, так и налоговыми органами;

3) предусмотрено право покупателя, получившего счет-фактуру от продавца товаров (работ, услуг), имущественных прав после завершения налогового периода, в котором эти товары (работы, услуги), имущественные права приняты на учет, но до срока представления налоговой декларации за налоговый период, принять к вычету сумму налога на добавленную стоимость в отношении таких товаров (работ, услуг), имущественных прав в том налоговом периоде, в котором указанные товары (работы, услуги), имущественные права были приняты на учет;

4) предусмотрено исключение из доходов при исчислении единого сельскохозяйственного налога и единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения сумм НДС, уплаченных в бюджет при выставлении счетов-фактур с НДС, а также невключение в расходы уплаченных в указанных случаях сумм НДС;

5) исключено существующее ограничение на применение упрощенной системы налогообложения для организаций, имеющих представительства;

6) в области налогового администрирования НДФЛ предусмотрено:

- установление обязанности налоговых агентов по ежеквартальному представлению в налоговый орган расчета исчисленных и удержанных сумм НДФЛ;

- установление ответственности налоговых агентов за непредставление и несвоевременное представление в налоговый орган расчета исчисленных и удержанных сумм НДФЛ, а также представление недостоверных расчетов и недостоверных сведений о доходах физических лиц;

- предоставление права налоговым органам на приостановление операций налогового агента по счетам в банке в случае непредставления налоговым агентом указанного расчета.

Налогоплательщикам налога на добавленную стоимость, осуществляющим внешнеторговые операции, дано право представлять в налоговые органы документы, подтверждающие правомерность применения ставки налога на добавленную стоимость в размере 0 процентов, в электронном виде: в статью 165 Кодекса внесены изменения, в соответ-

ствии с которыми с 1 октября 2015 года введены реестры документов в электронной форме, подтверждающие правомерность применения ставки налога на добавленную стоимость в размере 0 процентов.

Среди прочих важных изменений в области налогового администрирования необходимо выделить следующие:

1) урегулирован внесудебный порядок взыскания налогов с лицевых счетов организаций, если взыскиваемая сумма не превышает пяти миллионов рублей;

2) расширены возможности использования банковских гарантий;

3) предусмотрена обязанность налогоплательщиков - физических лиц по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, однократно сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по месту жительства либо по месту нахождения объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими.

Ответственность за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) налогоплательщиком - физическим лицом налоговому органу указанного сообщения предусмотрена с 1 января 2017 г.;

4) предусмотрено право налогоплательщиков заявить налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав или товаров, ввезенных им на территорию Российской Федерации.

5) введена обязательность досудебного порядка обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц;

6) предусмотрено право налогового органа при проведении камеральной налоговой проверки уточненной декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога к уплате, заявлена сумма убытка, потребовать, чтобы налогоплательщик представил соответствующие пояснения;

7) введен запрет на открытие налогоплательщиком нового счета в другом банке, если по существующим счетам приостановлены операции.

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Сулейманова А.М., к.э.н., доцент кафедры ЭПиОД, Дагестанский государственный университет, филиал в г. Избербаши

Существующие особенности налогового администрирования определяются совокупностью факторов, к которым относятся: структура бюджетного устройства, система права, роль государства в экономике, степень включенности в мировую экономическую систему, уровень экономического развития, традиции. Организация бюджетного устройства определяет структуру налоговых органов, а, следовательно, систему налогового администрирования. Его руководитель отчитывается непосредственно перед министром соответствующего ведомства. Он состоит как из представителей исполнительной власти, так и из сторонних участников. Сохраняется подотчетность руководителя налоговой службы министру финансов, а к функциям совета управляющих добавляется дополнительный контроль, оценка эффективности ее деятельности, а также принятие стратегических решений по дальнейшему развитию службы.

В большинстве случаев налоговое администрирование рассматривается через реализацию основных функций, таких как: планирование, учет, контроль, анализ и регулирование³⁵.

В Японии функции налогового администрирования – это функции по начислению, сбору и пресечению случаев уклонения от уплаты всех общегосударственных налогов и сборов. Эти функции выполняет Национальное налоговое агентство (National Tax Agency – NTA), которое находится под управлением Министерства финансов. Оно состоит из центрального аппарата, 11 региональных отделений, Регионального управления по Окинаве и 524 инспекций на местах. В функции центрального аппарата входит планирование политики налогового администрирования, предоставление разъяснений по налоговому законодательству, регулирование и контроль деятельности региональных отделений.

Помимо этого Национальное налоговое агентство Японии имеет право самостоятельно формировать кадровую политику, устанавливать внутренние стандарты деятельности налоговых инспекторов, контролировать подготовку персонала, осуществлять взаимодействие с другими министерствами и ведомствами по вопросам налогового администрирования.

³⁵Бюджетное устройство // Экономический словарь.
URL:http://abc.informbureau.com/html/apaaeaoiia_onodienoai.html (дата обращения: 20.01.2017)

В Канаде органом налогового администрирования является Канадское агентство доходов (CanadaRevenueAgency – CRA), которое было создано в 1999 году. CanadaRevenueAgency подчинено Министерству финансов, а министр финансов обязан ежегодно отчитываться перед Парламентом о деятельности агентства. Кроме этого, дополнительным управляющим и контролирующим звеном является совет управляющих. Совет состоит из 15 членов, назначаемых генерал-губернатором Канады, причем 11 из них представляют провинции и территории (субъекты федерации)³⁶.

При выделении единого налогового подразделения в рамках национального Министерства финансов функции налогового администрирования реализует именно это подразделение национального Министерства финансов. Функции налогового администрирования реализует именно это подразделение, в то время как все административно-управленческие функции (кадровая политика, материально-техническое обеспечение) сосредоточены на уровне Министерства финансов.

Подобным же образом организована работа налоговых органов Австрии, Франции, Швейцарии (на уровне федерального правительства).

Четвертый вид институциональной организации налоговых органов предполагает распределение налоговых функций между различными подразделениями в рамках одного или нескольких министерств. Данная организация налоговых органов присуща для таких стран, как Бельгия, Германия, Греция, Португалия.

Рассмотрим этот вид организации налоговых органов на примере Германии. Функции налогового администрирования распределены между налоговыми подразделениями, которые входят в состав региональных министерств финансов. Их работа координируется с помощью Федеральной налоговой службы, подчиняющейся Министерству финансов. Помимо этого, часть налоговых функций на уровне федерального правительства разделена между другими подразделениями, например Федеральной службой по надзору за производством и реализацией алкоголя.

Организационная структура налоговых органов может строиться на следующих принципах: 1) специализации (по типу налога); 2) функциональному; 3) по сегментам налогоплательщиков.

Изначально организационная структура налоговых органов была построена на принципе специализации. В рамках этого подхода выделялись многофункциональные подразделения, которые отвечали за отдельные группы и виды налогов. В структуре налоговых органов, построен-

³⁶Бюджетное устройство и бюджетная система [Электронный ресурс]// NURU. URL: <http://nuru.ru/fin/028.htm> (дата обращения: 20.01.2017)

ных на принципе специализации, каждое подразделение существовало относительно независимо от других подразделений, что, в конечном счете, приводило к высокой неэффективности.

В качестве причин этого можно назвать дублирование функций, которые вели к росту затрат с обеих сторон – и налоговых органов и налогоплательщиков, которые были вынуждены взаимодействовать с различными подразделениями.

В рамках функционального принципа работа налоговых служб становится более стандартизированной, при этом увеличивается эффективность контрольных мероприятий, поэтому в большинстве стран организация налоговых органов строится преимущественно исходя из данного подхода.

Очевидно, что разделение функций налогового администрирования в отношении отдельных сегментов налогоплательщиков позволяет учитывать их специфику, вырабатывать дифференцированные процедуры учета, регистрации налогоплательщиков, проведения налоговых проверок³⁷.

Согласно данному принципу в структуре Центрального аппарата Службы внутренних доходов США выделены четыре отдела. Сферами их деятельности являются:

1) заработная плата и доходы от инвестиций. Целевой группой являются физические лица и работодатели. Выделение данных налогоплательщиков в особую группу объясняется их особенностями для налоговой системы США – значительная часть налогов с доходов физических лиц удерживается у источника их получения, большая часть самостоятельно заполняют налоговые декларации, ежегодно многие заявляют о получении вычетов;

2) малый бизнес и самозанятые. Объединение этих налогоплательщиков в одну категорию оправдано схожестью их характеристик, следовательно, существует возможность использовать единые методы налогового администрирования;

3) крупный и средний бизнес. Работа с налогоплательщиками в данной сфере требует чаще всего более высокой квалификации сотрудников. В составе этого отдела выделяется 6 подразделений: связь, технологии и СМИ; финансовые услуги; тяжелая промышленность и транспорт; природные ресурсы и строительство; розничная торговля, продукты питания, фармацевтика и здравоохранение; физические лица с высокими

³⁷Институциональные и организационные характеристики налоговых органов // Studme.org.

URL:http://studme.org/111512129929/ekonomika/institutsionalnye_organizatsionnye_harakteristiki_nalogovyh_organov (датаобращения: 21.10.2016)

доходами.

4) некоммерческие организации и государственные предприятия. В данном отделе работа ведется с теми некоммерческими организациями, которые получают освобождение от уплаты довольно большого числа налогов. К таким организациям относятся религиозные организации, университеты, пенсионные фонды и другие. В составе отдела выделяются 3 подразделения: первое занято налогами с работников (например: налоги с заработной платы или дивидендов), второе – организациями, которые полностью освобождены от налогообложения, а третье – государственными предприятиями³⁸.

Внутренняя организация налоговых органов чаще всего строится в сочетании обозначенных подходов с преобладанием какого-либо принципа. Это справедливо для налоговых органов Австрии, Бельгии, Дании, Италии, Франции, Японии.

В странах, где в налоговой системе есть НДС, в организационной структуре налоговых служб выделяется специальное подразделение, которое несет ответственность за работу только с данным налогом. Помимо этого для крупных экономик общей закономерностью стало выделение в составе национальной налоговой службы специализированного подразделения, которое отвечает за работу с отдельным сегментом налогоплательщиков – крупнейшими налогоплательщиками.

Перейдем к рассмотрению основных подходов, которые применяются странами в отношении администрирования группы крупнейших налогоплательщиков. Необходимость выделения данного сегмента связана с особенностями таких налогоплательщиков: сложностью и масштабом их операций, высокой экономической и социальной значимостью для региона и так далее.

В настоящее время сфера налогового администрирования подвергается серьезному реформированию. Осуществляются попытки оптимизации работы налоговых служб для того, чтобы налоговый процесс имел максимально возможную эффективность, которая будет выражена не только в росте налоговых поступлений, но и в создании режима максимального благоприятствования добросовестным налогоплательщикам.

Системы налогового администрирования изменяются благодаря развитию информационных технологий. Во многих странах появилась услуга «личного кабинета налогоплательщика», используя которую налогоплательщики могут заполнить декларацию, заплатить налоги, узнать об имеющейся задолженности и сразу погасить ее посредством электронно-

³⁸Диаконov В.В. Учебное пособие по теории государства и права[Электронный ресурс] // Все о праве.URL: <http://www.allpravo.ru/library/doc108p0/instrum151/item2779.html> (дата обращения: 20.0.22017)

го платежа, обратиться в налоговую службу, подать заявления на вычеты и даже зарегистрироваться для получения идентификационного номера налогоплательщика.³⁹

В современных развитых странах выделяется и следующая особенность организации налогового процесса, как передача некоторых функций налоговых органов частным структурам. В широкой практике уже закрепились такие действия, как сбор налогов через частные банки и использование контрольной работы независимых аудиторов.

В системе государственного управления США активное применение практики привлечения частных фирм было связано с принятием в 1983 году документа о привлечении коммерческих организаций к обеспечению министерств и ведомств товарами и услугами, выполнению определенных работ. Служба внутренних доходов США передает часть своих работ привлекаемым на конкурсной основе коммерческим предприятиям.

В качестве ещё одного важного направления деятельности стоит назвать работу с теми налогоплательщиками, которые уплатили некорректную сумму налогов или же своевременно не исполнили свои обязанности по уплате платежей.

Практически везде налоговые органы взыскивают задолженность сами. Но в некоторых странах эти функции возложены на отдельные структуры. Например, в Чили функции по взысканию задолженности с налогоплательщиков переданы казначейству, а в Швеции этим занимается самостоятельный исполнительный орган – Орган принудительного исполнения, который был выделен из налоговой службы в 2006 году.

В связи с организацией работы налоговых органов с налогоплательщиками следует отметить появление службы налогового адвоката, которого иначе называют омбудсмен. Данная должность стала выделяться в структуре налоговых органов, и постепенно она переросла в целые подразделения. Служба налогового адвоката предоставляет помощь налогоплательщикам в решении сложных проблем, например, связанных с подачей апелляции по обжалованию действий налоговых органов, получением отсрочки и рассрочки платежа и так далее.

Кроме этого, в некоторых странах (например, в Канаде) в функции омбудсмана входит предоставление ежегодного отчета о деятельности налоговых органов, выработка рекомендаций, как по вопросам налогового законодательства, так и по вопросам организации налогового администрирования.

Спорные вопросы в установленных законодательством обстоятельствах решаются в судебном порядке. В некоторых странах – Австрии,

³⁹Корнева Е.А., Ткачев В.Н. Правовое регулирование полномочий налоговых органов. М., 2007.

Индии, Испании, Италии, Канаде, США, Швейцарии – существуют специализированные налоговые суды. Возможности досудебных разбирательств во многом зависят от наличия презумпции невиновности налогоплательщика. Действие презумпции невиновности налогоплательщика ограничивает полномочия налоговых органов по взысканию обязательных платежей и санкций за их неуплату, так как требует судебного решения по отношению к каждому отдельному налогоплательщику.

В большинстве зарубежных стран презумпция невиновности в сфере налоговых отношений используется ограниченно (происходит взыскание платежей и санкций с сумм, не превышающих установленного лимита) или же не используется вовсе. Но в некоторых странах, например, во Франции фактически закреплена презумпция вины налогоплательщика – уклонение от уплаты налога, точно также как и покушение на уклонение или содействие уклонению от уплаты налога, будет рассмотрено как налоговое преступление и повлечет административную или уголовную ответственность⁴⁰.

Учет и регистрация, охватывающая практически всех налогоплательщиков, является одной из основных форм налогового контроля. Одним из самых распространенных способов регистрации налогоплательщиков является предоставление идентификационных номеров налогоплательщика или ИНН. Введение данной системы во многом упрощает учет налогоплательщиков, особенно в условиях автоматизированного учета.

В некоторых странах используемый номер не является уникальным.

В Дании, Корее, Норвегии, Румынии и Чили для целей обложения подоходным налогом используется общегражданский идентификационный номер. В Канаде и США для этих же целей используется индивидуальный номер социального страхования (social security number). В Финляндии номер социального страхования используется при уплате подоходного налога и уплате НДС индивидуальными предпринимателями⁴¹.

Соотношение между числом налогоплательщиков и количеством населения сильно варьируется в зависимости от развитости экономической системы и налогового администрирования в Австрии, Италии, Канаде, Швеции, США число налогоплательщиков подоходного налога в 1,5 и более раз превышает численность занятого населения. В таких

⁴⁰Лыкова Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран. Учебник для магистров/Л.Н. Лыкова, И.С. Букина. 2012.

⁴¹Институциональные и организационные характеристики налоговых органов // Studme.org.

URL: http://studme.org/111512129929/ekonomika/institutsionalnye_organizatsionnye_harakteristiki_nalogovyh_organov (дата обращения: 21.10.2015)

странах налоговое администрирование имеет специфику: широкое использование информационных систем третьих сторон (полиции, социальных служб, страховых компаний) и ежегодное сопоставление данных, имеющихся у налоговых органов и у третьих лиц; наличие у налоговых органов государственных неналоговых функций, таких как, предоставление гражданам социальных пособий, субсидий, грантов.

В странах, где численность налогоплательщиков намного меньше численности населения и численности рабочей силы (Япония), обычно развита система удержания подоходных налогов у источника выплаты доходов, что в итоге не требует от большинства налогоплательщиков ежегодной подачи деклараций, так как их налоги удерживаются и перечисляются налоговыми агентами. Поэтому многим налогоплательщикам нет необходимости регистрироваться в налоговых органах, а, следовательно, и учет численности этих налогоплательщиков не ведется.

Основной формой налогового контроля являются налоговые проверки. Они позволяют выявить случаи неполной уплаты или неуплаты налогов и сборов. Основной задачей налоговых проверок является профилактика правонарушений.

Специалисты на Западе в ходе проверок осуществляют сверку документов, вызов налогоплательщиков и свидетелей, внешнюю проверку.

В практике налоговых органов встречаются два понятия: налоговый аудит или налоговые запросы, с одной стороны, и налоговые расследования, с другой. Сотрудники, которые занимаются налоговым аудитом, осуществляют проверку налоговой отчетности, запрашивают информацию у налогоплательщиков и третьих лиц, выезжают к налогоплательщику с осмотром помещений. Деятельность отдела налоговых расследований использует аналогичные методы с той лишь разницей, что объектами их интереса являются те налогоплательщики, в отношении которых уже существует подозрение в недобросовестности⁴².

Вследствие этого налоговый аудит является первичной формой проверочной работы, с помощью которой может быть предоставлена информация для проведения налоговых расследований. Итогом расследования может стать передача дела силовым ведомствам из-за возникновения у налогоплательщика уголовной ответственности.

На сайте Налоговой службы Австралии опубликовано разъяснение о процедуре налоговой проверки. В данном разъяснении описаны базовые права, которые обеспечивают налоговым органам реализацию контрольной функции. Хотелось бы обратить внимание, что в опублико-

⁴²Показатели степени включенности (участия) страны в мировую экономику // Эксперт Финанс. URL: <http://cdt-mr.ru/pokazateli-stepenivklyuchennosti-uchastiya-strany-v-mirovuyu-ekonomiku.html> (дата обращения:) 21.03.2016)

ванном документе речь идет об «ожиданиях» определенного поведения от налогоплательщиков.

В число упомянутых прав входит:

- допуск налоговых инспекторов к помещениям, зданиям и другой недвижимости, учетным книгам и иным документам. В этом случае документы, которые содержат конфиденциальную информацию, доступную только юристу или бухгалтеру налогоплательщика, из проверки должны быть исключены;

- разрешение на копирование документов (исключением являются конфиденциальные документы);

- содействие и помощь налоговым инспекторам при проведении проверки (в качестве примера можно привести предоставление оборудованного места работы при выездной проверке или допуск к компьютерной и копировальной технике);

- предоставление полной, четкой и актуальной информации на запросы налоговых инспекторов⁴³.

Главным источником информации при проверке налоговой отчетности организаций, кроме самой декларации, является бухгалтерская отчетность. Поэтому налоговые органы участвуют и в проверке корректного исполнения норм бухгалтерского учета и отчетности.

Например, в Германии при налоговых проверках осуществляется контроль соблюдения налогоплательщиками норм и организации бухгалтерского учета, состояния системы внутреннего контроля, соответствия применяемых методов бухгалтерского учета и отчетности характеру и сущности коммерческой деятельности организации.

В США вся работа налоговых инспекторов основывается на таком документе, как Руководство Службы внутренних доходов (Internal Revenue Manual), состоящее из 39 глав. В этом Руководстве содержатся базовые понятия, подходы и методы налогового администрирования, которые используются в ходе работы Службы. Руководством установлен общий порядок проведения налоговых проверок: определены права и обязанности налоговых органов при проведении проверок, порядок работы с третьими лицами, порядок выверки налоговых деклараций и многое другое.

Выездные проверки не везде рассматриваются как стандартная и необходимая процедура налогового контроля.

В Великобритании выезд на территорию и посещение мест ведения деятельности налогоплательщика осуществляется в исключительных

⁴³Соловьева Н.Е., Шевченко Е.Е. Сравнительный анализ системы налогового администрирования Японии и России [Электронный ресурс] // СИБАК. URL: <http://sibac.info/10585> (дата обращения: 21.12.2016)

случаях. Наибольшая часть контрольной работы осуществляется камерально: налогоплательщик сам предоставляет всю необходимую информацию в налоговые органы. Выездная налоговая проверка осуществляется в тех случаях, когда необходимо обеспечить доступ к электронной информации налогоплательщика, находящейся на стационарных компьютерах (в тех обстоятельствах, когда отсутствует возможность ее скопировать и предоставить налоговому инспектору по месту работы), либо когда возникли подозрения в недобросовестности налогоплательщика, и налоговым органам требуется сопоставить официальные сведения с фактами, характеризующими его деятельность⁴⁴.

Планирование деятельности налоговых органов в развитых странах начинается с определения целей и задач и установления качественных и количественных индикаторов достижения этих целей. В большинстве стран ОЭСР при планировании деятельности налоговых органов кроме достижения конкретного уровня налоговых поступлений определяются и другие задачи. Такими задачами являются: сокращение затрат на администрирование; снижение административных барьеров; улучшение показателей удовлетворенности налогоплательщиков; сокращение задолженности по уплате налогов и сборов на конец года и так далее.

Почти во всех странах практикуется формирование стратегических среднесрочных планов, соответственно, поставленные цели имеют определенную иерархию и разбивку по годам для обеспечения гибкости и преемственности планов⁴⁵.

Обычно план и отчет о деятельности налоговых органов доступны на официальном сайте. В документе обязательно представлена информация о миссии, видении, стратегических целях и задачах, стоящих перед налоговыми органами, а также приведены ключевые индикаторы результатов деятельности налоговых органов и критерии их оценки.

Создание формальных стандартов в отношении основных услуг по налоговому администрированию (таких как, рассмотрение заявлений на вычеты по налогам или консультирование по электронной почте) стало обоснованным этапом в процессе развития налоговых органов: увеличение прозрачности их деятельности, усиление подотчетности властям и обществу, повышение качества и эффективности налогового админи-

⁴⁴Уровень экономического развития // Энциклопедия социологии. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/socio/4364/%D0%A3%D0%A0%D0%9E%D0%92%D0%95%D0%9D%D0%AC> (дата обращения: 21.03.2016)

⁴⁵Институциональные и организационные характеристики налоговых органов // Studme.org. URL: http://studme.org/111512129929/ekonomika/institutsionalnye_organizatsionnye_harakteristiki_nalogovyh_organov (дата обращения: 21.01.2017)

стрирования.

Показатель отношения административных затрат к налоговым поступлениям в силу простоты и очевидности его использования довольно часто применяется для оценки эффективности налогового администрирования. Но его применение для данной задачи ограничено по следующей причине. Объем фактически собранных налоговых поступлений в действительности не отражает настоящего уровня законопослушности налогоплательщиков, так как не учитывает налогового потенциала. Разница между фактически собранной суммой налоговых доходов и максимально возможным уровнем налоговых поступлений получила название «налогового разрыва».

Налоговый разрыв – это разница между сумой налогов, которые теоретически должны быть уплачены (без применения схем уклонения от уплаты налогов), и суммой фактически уплаченных налогов⁴⁶.

Налоговый разрыв измеряется как процентное соотношение между фактическими полученными налоговыми доходами и их максимальной величиной. Он описывает степень законопослушности экономических агентов, а значит, и эффективность налогового администрирования. При прочих равных условиях меры, которые будут направлены на стимулирование добросовестного поведения, будут способствовать сокращению относительных затрат на сбор налогов.

Те ограничения, что связаны с использованием отношения затрат на сбор налогов к налоговым поступлениям, приводят к серьезным искажениям в оценке действительной ситуации, что особенно заметно при сравнениях между странами. Этот показатель по странам может принимать равное значение, но это совершенно не означает, что обе страны достигли одинакового успеха в изъятии налоговых доходов, соответствующих своему налоговому потенциалу. Например, в России и Великобритании отношение затрат на налоговое администрирование к чистым налоговым доходам примерно равно: в России - около 1% (за 2013-2014 гг.), а в Великобритании – чуть более 1,1%. При этом ясно, что уровень законопослушности в нашей стране не сопоставим с ситуацией в Великобритании.

Следует обратить внимание на то, что оценку налогового разрыва на регулярной основе проводят далеко не все страны. Лишь 30% национальных налоговых органов стран Организации экономического сотрудничества и развития указывают об обязанности предоставлять подобную информацию правительству или министерству финансов.

Примерно половина рассмотренных стран в какой-либо форме

⁴⁶Налоговый разрыв - новая система управления рисками налогоплательщиков // Nanalog.ru Популярно о налогах и налоговом контроле. URL: <http://nanalog.ru/index.php?newsid=885> (дата обращения 21.02.2016)

предпринимали попытки оценить налоговый разрыв. И лишь в незначительном числе стран такие оценки получили публичное освещение.

Так, например Шведское налоговое агентство (Skatteverket) проводило оценку налогового разрыва и его структуры на основе большого количества данных и с использованием различных методик. Результаты оценок были описаны так называемой картой налогового разрыва. Главной причиной разработки такой «карты» была задача создания поучительного, но вместе с этим простого обзора в целях укрепления внешнего и внутреннего взаимодействия по вопросам налогового администрирования⁴⁷.

В одном из докладов налоговой службы, опубликованном по теме развития налогового администрирования в Швеции за 2011-2016 гг. Есть много признаков того, что налоговый разрыв сократился за этот период.

Налоговое управление страны проводит ежегодные опросы, респондентами которых являются как физические, так и юридические лица. Результаты показывают, что фактов уклонения от уплаты налогов стало меньше. Доля компаний, которые чувствуют, что они в значительной степени уязвимы для конкуренции с компаниями, которые уклоняются от налогов в своей отрасли, снизилась с 28 % в 2011 г. до 17 % в 2016 г.

Службой внутренних доходов и таможенных пошлин в Великобритании в последние годы регулярно публикуются оценки налогового разрыва, чаще всего в отношении косвенных налогов, таких как НДС и акцизы.

В 2016 г. был опубликован отчет, который содержал комплексную оценку налогового разрыва по стране. Обновление данных происходит ежегодно, так как значение налогового разрыва служит одним из основных показателей эффективности налогового администрирования.

Снижение налогового разрыва ставится в качестве ключевых стратегических задач Службы внутренних доходов и таможенных пошлин.

Также информативным является анализ структуры расходов налоговых органов и иные относительные показатели использования ресурсов. Вполне очевидно, что основной ресурс налогового администрирования это кадры. Доля затрат на оплату труда в общей сумме расходов налоговых служб при этом сильно колеблется – от 60 до 90%. По представленным данным в среднем по странам доля расходов на оплату труда держится на уровне 70% от общих затрат на администрирование. Для стран, являющихся членами Организации Экономического сотрудниче-

⁴⁷Швеция: финансовый и налоговый сектор // Finance-romance. URL:<http://finance-romance.ru/cz/sti/svedsko-financni-a-danovysektor/5/1000810/> (дата обращения: 21.03.2017)

ства и развития, данный показатель немного выше, чем для стран, входящих в ОЭСР: около 73 против 67,7%.

Это объясняет более высокий уровень оплаты труда в развитых странах, который даже в относительном измерении оказывается выше прочих расходов налоговых органов.

Хотя существуют некоторые высокоразвитые страны, в которых доля оплаты труда в общих расходах существенно ниже среднего – в этом случае данный факт обуславливается более высоким развитием информационных технологий, которые позволяют сократить численность работников.

В этом плане особенно выделяется Великобритания, где доля затрат на оплату труда оказалась в среднем 60,4% и имела тенденцию к снижению. Вместе с этим на информационные технологии в среднем расходовалось примерно 20% от общих затрат на налоговое администрирование. Высокий показатель затрат на информационные технологии также отмечается в США, где их доля составила 15,6%.

Существующая проблема недостаточной оценки эффективности налогового администрирования может быть решена с помощью ежегодного обновления данных по налоговому разрыву, так как он является одним из основных показателей налогового администрирования.

Проблема сборов налогов тоже решается, но с помощью передачи некоторых функций частным структурам.

Россия использует и будет в дальнейшем использовать «передовой» зарубежный опыт, особенно США и стран Евросоюза. Поэтому, скорее всего, можно ожидать дальнейшего укрупнения налоговых инспекций – это первое. А второе, это передача некоторых функций службы на аутсорсинг коммерческим структурам.

Научное издание

*Сборник материалов круглого стола,
посвященного Дню налогового работника*

Налоговая проверка

(21 ноября 2017 г.)

**Ответственный редактор:
Сулейманова А.М.**

Подписано в печать 30.11.2017 г.

Формат 60х84 1/16. Бумага офсетная. Гарнитура Таймс.

Усл. п.л. 12,5. Тираж 100 экз.

Отпечатано в типографии «Формат»

г. Махачкала, ул. Батырая, 149