

Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет»
(национальный исследовательский университет) Юридический
институт
Кафедра «Теория государства и права, конституционное
и административное право»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Заведующий кафедрой
_____ Е.В. Титова
_____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)

**НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**
ЮУрГУ – 40.04.01.2017.358 Юм

Руководитель магистерской
диссертации
к.ю.н., доцент кафедры
_____ Т.Б.Смашникова
_____ 2017 г.

Автор магистерской
диссертации
магистрант группы Юм-358
_____ С.В. Александров
_____ 2017 г.

Нормоконтролер
_____ В.П. Худякова
_____ 2017 г.

Челябинск 2017

АННОТАЦИЯ

Александров С.В. магистерская диссертация «Налоговое администрирование в Российской Федерации»: ЮУрГУ, Юм-358, 94 с., список использованных источников и литературы – 91 наим.

Целью данной выпускной квалификационной работы является изучение правовой природы налогового администрирования и выработка предложений по устранению существующей неопределенности в правовом регулировании налогового администрирования в Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели изучены нормативно-правовые акты, регулирующие налоговое администрирование. На основе научных работ ряда авторов предложено понятие налогового администрирования, его признаки и виды. Проанализировано законодательство зарубежных стран, регулирующее данные отношения и сделан вывод о том, что использование лучших достижений и накопленного передового зарубежного, в том числе опыта стран-участниц Организации европейского экономического сотрудничества ОЭСР позволит нашей стране заложить прочную основу для формирования конкурентоспособной системы налогового администрирования, отвечающей мировым тенденциям. Рассмотрены проблемные вопросы, касающиеся взаимодействия налогового администрирования с финансовой политикой государства и сделан вывод о том, что налоговое администрирование является инструментом государственного регулирования экономических отношений в рамках реализуемой финансовой политики и выступает системой высшего уровня иерархии относительно налогового контроля,

обеспечивающего на территориальном уровне диагностику вектора направленности ресурсных поступлений в бюджеты всех уровней.

Научная новизна выпускной квалификационной работы заключается в том, что в исследовании объединены исторические аспекты и имеющиеся тенденции развития налогового администрирования в современной Российской Федерации и за рубежом, и обозначена проблематика совершенствования основных направлений налогового администрирования.

Результаты исследования могут найти практическое применение в процессе оптимизации деятельности налоговых органов, совершенствовании налогового законодательства, а также упорядочивания отношений налогового администрирования.

Ключевые слова: налоговое право, налоговое законодательство, налоговое администрирование, налоговая система, инвестиционная активность, структура налогов, налоговая нагрузка, налоговые инструменты.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ КАК ПРАВОВАЯ КАТЕГОРИЯ.....	11
1.1. Налоговое администрирование как вид управленческой деятельности	11
1.2. Правовые предпосылки возникновения налогового администрирования...	23
1.3. Зарубежный опыт налогового администрирования.....	36
ГЛАВА 2. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В СФЕРЕ РЕАЛИЗАЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ.....	45
2.1. Применение налогового администрирования при осуществлении государственной финансовой политики	45
2.2. Формы и методы налогового администрирования как вида управленческой деятельности в финансовой сфере.....	55
2.3. Совершенствование налогового администрирования в России.....	70
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	79
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ.....	85

ВВЕДЕНИЕ

Мировой опыт убеждает, что сильное государство и устойчивое развитие его экономики характеризуются прочностью финансовой системы, государственного бюджета, государственных институтов. Способность сохранять и наращивать финансовый потенциал, обеспечивать независимость и стабильность государственных финансов обобщается понятием экономическая безопасность. Налоговая система является одной из подсистем экономической безопасности. Поэтому эффективность и качество управления налоговым сектором существенно влияет на экономическое состояние экономики государства, что подтверждает актуальность и значимость данного направления исследования.

В современной экономической литературе нет четкого определения понятия «налоговое администрирование». Нельзя утверждать, что оно досконально исследовано. Многими учеными были выдвинуты различные дефиниции, однако, изучив материал и различные мнения ученых и специалистов по этому вопросу, мы пришли к выводу, что наиболее емкое понятие представлено М.Т. Оспановым, утверждающим, что налоговое администрирование представляет собой комплекс мер по улучшению функционирования налоговой структуры, механизма взимания платежей, контрольных функций, порядка исчисления и уплаты в соответствии с нормами законодательства¹.

Основной целью налогового администрирования является грамотное управление налоговыми отношениями, сочетающее в себе различные приемы и методы, обеспечивающее наиболее эффективную организацию налогового механизма для пополнения средств бюджета, развития национальной экономики и,

¹ См.: Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. – СПб.: УЭФ, 2015. – С.289.

как следствие, повышение экономической безопасности государства и рост «налоговой культуры» общества.

Недостатки налогового администрирования приводят к резкому снижению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают баланс межбюджетных отношений регионов с федеральным центром и, в конечном итоге, нагнетают социальную напряженность в обществе.

Таким образом, налоговое администрирование в Российской Федерации находится на стадии развития. Предпринимаются меры в целях устранения недостатков в системе, включение изменений, связанных с техническим развитием общества и его потребностей.

В результате изменений, произошедших в Российской Федерации в результате проводимой административной реформы, чрезвычайно актуальной стала задача развития такой налоговой системы (налогового администрирования), которая в полной мере будет соответствовать экономическому развитию государства. Предпринятые ранее усилия по развитию налоговой системы в основном сводились к корректировке законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и ограничивались попытками приспособить его к текущим условиям в ущерб долгосрочным задачам построения стабильной и эффективной налоговой системы, являющейся реальным регулирующим механизмом поступательного экономического развития страны. Предыдущие попытки реформировать данные отношения мы считаем бесперспективными, поэтому в работе обозначили несколько иные пути совершенствования налогового администрирования в Российской Федерации.

Цель представленной работы – изучение правовой природы налогового администрирования, выработка предложений по устранению существующих неопределенностей в правовом регулировании налогового администрирования в Российской Федерации.

Исходя из обозначенной цели определены следующие задачи:

- 1) Проанализировать историю становления налогового администрирования в России;
- 2) Изучить опыт современного налогового администрирования в некоторых зарубежных странах;
- 3) Охарактеризовать применение налогового администрирования в финансовой политике государства;
- 4) Исследовать формы и методы налогового администрирования;
- 5) Выработать предложения и рекомендации по совершенствованию административного законодательства в части налогового администрирования.

Объект исследования – общественные отношения, связанные с налоговым администрированием и исполнением налоговой обязанности.

Предмет исследования – правовые нормы, регулирующие осуществление налогового администрирования, а также практика применения этих норм.

Нормативную базу исследования составили нормативно-правовые акты Российской Федерации, среди которых Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, Основные направления налоговой политики РФ на 2015 год и на плановый период 2016-2017 годов (Одобрены Правительством Российской Федерации 1 июля 2014 года), Приказ Минфина России № 86н, МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002., а также Постановления высших судебных инстанций.

Теоретическая основа исследования представлена научными работами таких авторов как Б.К.Рамазанова, А.З.Дадашев, А.В. Лобанов, Мишустин М.И., Гончаренко Л.И. и др.

Методологическая база исследования основана на общенаучных методах (метод индукции и дедукции, логического анализа и синтеза, метод идентификации), а также специальных юридических методах (метод формально-юридического анализа, теоретического конструирования).

Научная новизна выпускной квалификационной работы заключается в том, что в этом исследовании объединены исторические аспекты, тенденции развития налогового администрирования в современной Российской Федерации и за рубежом, обозначена проблематика совершенствования основных направлений налогового администрирования.

Результаты исследования могут найти практическое применение в процессе оптимизации деятельности налоговых органов, совершенствовании налогового законодательства, а также упорядочивания отношений налогового администрирования.

Работа прошла апробацию путём опубликования научных статей на темы:

1. «К вопросу о сущности налогового администрирования»;
2. «К вопросу о правовой природе ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Правовые коллизии».

Которые были опубликованы в сборнике VIII Международной научнопрактической конференции «Наука, образование, общество: тенденции и перспективы развития» г. Чебоксары.

ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ КАК ПРАВОВАЯ КАТЕГОРИЯ

1.1 Понятие налогового администрирования

Становление и развитие рыночных отношений в России предполагает возрастание роли налогов в общих доходах государства. Современное развитие общественно-экономических отношений в совокупности с реформированием налоговой системы требует повышения поступления налогов, упрощения налогового учета, стабильности и эффективности налоговой системы в целом. Вместе с развитием общества меняется налоговое законодательство в связи с чем должны быть обеспечены гарантии участников налоговых отношений и определенная стабильность этих отношений.

Налоговое администрирование является одним из основных элементов эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства. Недостатки администрирования налогов приводят не только к увеличению налоговых правонарушений, снижению поступления налогов в бюджет и разбалансированности действий уполномоченных государственных органов, но и провоцируют совершение этих правонарушений. Налогоплательщики часто воспринимают действия налоговых органов как недружеские, а сами налоговые органы как противников, налоги и сборы как необоснованные поборы и обузу¹.

Эффективность налоговой системы обусловлена полнотой выявления источников доходов в целях обложения их налогами и минимизацией расходов по их мобилизации и обязанности уплаты. Успешное налоговое администрирование

¹ См.: Иванов А. Г. Правовая природа налогового администрирования: дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – С.11.

ведет к повышению поступления налогов в бюджет, сокращению налоговых правонарушений и улучшению инвестиционного климата.

К сожалению, нормативные правовые акты, регламентирующие конкретно налоговое администрирование отсутствуют, а в существующих правовых нормах имеются значительные недостатки, пробелы, и разрабатывались они без единого концептуального подхода к содержанию. Запутанность налогового законодательства способствует тому, что отдельные наиболее информированные налогоплательщики прибегают к уклонениям от уплаты налогов, кроме того, невозможно установить четкой границы между уклонением от уплаты налогов, мошенничеством и оптимизацией налогообложения.

Исследование теоретических и практических аспектов администрирования налогов напрямую связано с необходимостью реформирования и совершенствования этого института налогового права с целью обеспечения надлежащего правового регулирования деятельности исполнительных и судебных органов на практике, создания баланса публичных и частных интересов.

Как отмечает Конституционный Суд в Постановлении от 17.12.1996 г. № 20-П: «В этой обязанности (платить налоги) налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты нрав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества»¹.

¹ Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1995 г. №20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – №1. – Ст. 197

Целью налогового администрирования является исполнение налоговой политики государства, которая проводится в отношении всех участников правоотношений, регулируемых налоговым законодательством. При этом согласие субъекта не является обязательным и необходимым условием возникновения налоговых правоотношений.

На настоящий момент одним из сдерживающих факторов повышения эффективности мобилизации налогов в бюджет являются сложившиеся методы налогового администрирования. Налогоплательщики часто характеризуют действия налоговых органов, стремящихся наполнить бюджет любой ценой, «налоговым терроризмом».

Настоящей безнаказанности налоговых органов и возможных злоупотреблений власти способствует отсутствие полноценной ответственности должностных лиц, допустивших нарушение закона, и полноценной нормативно закрепленной регламентации процессуальных действий субъектов налогового администрирования.

Возражения хозяйствующих субъектов вызывают в основном контролирующие функции: правила проведения налоговых проверок; перечень документов, которые налоговые органы вправе затребовать при камеральных проверках, временные рамки и т.д. Основные проблемы, препятствующие эффективной борьбе налоговых органов против налоговых злоупотреблений, - это недостаток информации и отсутствие достаточно регламентированных правовыми нормами процедур контроля и обеспечения поступления налогов.

Для борьбы с рассматриваемыми правонарушениями необходимо, чтобы налоговое администрирование не просто обеспечивало уменьшение уровня затрат на исполнение налогового законодательства для государства и для налогоплательщиков, но и формировало у последних понимание неотвратимости выявления нарушения и взыскания в бюджет полной суммы причитающихся к уплате налогов.

Налоговые органы в своей практической деятельности не могут в полной мере опереться на теоретические исследования вопросов налогового администрирования, которые в настоящий момент находятся на стадии развития и формирования¹.

Постановка вопроса об администрировании доходов и понятии администрирования доходов впервые прозвучала в работе С.В. Запольского: «... под администрированием государственных доходов следует понимать деятельность по обеспечению возникновения, исполнения финансовых обязательств, и мобилизации в бюджет предусмотренных законом денежных доходов государства»².

Употребление термина «налоговое администрирование» используется в нормативных документах относительно недавно. Одним из первых документов, в которых были употреблены термины «администрирование доходов» и «администрирование поступлений», является Федеральный закон от 15.08.1996 г. № 115-ФЗ «О бюджетной классификации Российской Федерации»², термин «администрирование налоговых платежей» в Постановлении Совета Федерации Федерального Собрания РФ от 8.10.1996 г. № 338-СФ «О социальноэкономическом положении в Российской Федерации, подготовке к зимнему периоду 1996-1997 года и мерах Правительства Российской Федерации по повышению жизненного уровня населения»³, а термин «налоговое администрирование» в Постановлении Правительства РФ от 31.03.1997 г. № 360

¹ См.: Куницын Д.В. Налоговое администрирование : учеб. пособие. – Нов-ск : СибАГС, 2010. – С.11. ²Запольский С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы // Субъекты советского административного права: Сб. науч. трудов СЮН. – Екат., 1985. – С.148-149.

² Федеральный закон от 15.08.1996 № 115-ФЗ «О бюджетной классификации Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3338 (утратил силу).

³ Постановление Совета Федерации ФС РФ от 08.10.1996 № 338-СФ «О социально - экономическом положении в Российской Федерации, подготовке к зимнему периоду 1996 /97

«Об утверждении программы Правительства Российской Федерации «Структурная перестройка и экономический рост в 1997-2000 годах»¹.

Под «администрированием» толковые словари, как и некоторые нормативные акты, как правило, понимают управление посредством приказов и распоряжений, часто без учета конкретных условий работы, существа, дела⁴. Вероятно, на настоящий момент такое определение не лишено доли истины. На наш взгляд, в определение необходимо вложить то, что должно истинно отражать последнее, такое как дает классик французской административно-правовой науки и классической школы управления А. Файоль: «администрировать – значит предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить и контролировать»⁵. Существуют также определения данного понятия, с которым нельзя согласиться. Так, по мнению И.А.

Перонко, В. А. Красницкого и М.Н. Денишенко: «Налоговое администрирование – это система управления государством налоговыми отношениями. Налоговые отношения являются предметом налогового администрирования».

Анализировать особенности функционирования налогового администрирования, на наш взгляд, не представляется возможным без уяснения содержания самой сущности понятия. Особую актуальность вопрос приобретает в связи с тем, что

года и мерах Правительства Российской Федерации по повышению жизненного уровня населения» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 43. – Ст. 4848.

¹ Постановление Правительства РФ от 31.03.1997 № 360 «Об утверждении Программы Правительства Российской Федерации Структурная перестройка и экономический рост в 1997 - 2000 годах» // Собрание законодательства РФ. –1997. – № 19. – Ст. 2230. ⁴См.: Новейший большой толковый словарь русского языка / под ред. С. А. Кузнецова. – М.: Норинт, 2008. – С.229. ⁵Административное право зарубежных стран / под ред. А.Н. Козырина, М.А. Штатной. М.: Спарк, 2003. – С.11.

данная дефиниция не обозначена в Налоговом кодексе Российской Федерации. Кроме того, в научной литературе при обсуждении проблем путей дальнейшего совершенствования налогового администрирования в стране, участники дискуссии вкладывают в это понятие разное экономическое и юридическое содержание. Между тем, раскрытие содержания данного понятия имеет не только чисто теоретическое, но и сугубо практическое значение. От того, как мы понимаем этот термин, в значительной мере зависят качество анализа налоговых отношений и процесса налогообложения, а также эффективность мер, предлагаемых по совершенствованию налогового администрирования¹.

Для того чтобы сформулировать определение налогового администрирования, нам необходимо рассмотреть все многообразие подходов к определению данного понятия.

Рассмотрим различные трактовки «налогового администрирования». Так, И.А. Майбуров полагает, что налоговое администрирование – это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми органами и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков налоговых сборов².

¹ См.: Рамазанова Б.К. Основные подходы к определению понятия «Налоговое администрирование» // Теория и практика общественного развития. – 2014. – №1. – С.447.

² Майбуров И.А. Налоги и налогообложение: учеб. для студентов вузов. – 5-е изд., перер. и доп. – М.: Юнити-Дана, 2012. – С. 88.

По мнению В.Г. Панскова, налоговое администрирование можно определить как управленческую деятельность государства и местных органов по налоговому планированию, формированию и совершенствованию системы налогов и сборов, контролю за соблюдением налогового законодательства и прав и обязанностей участников налоговых отношений¹.

А.З. Дадашев, А.В. Лобанов считают, что «налоговое администрирование, как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России²».

М.В. Мишустин рассматривает понятие налоговое администрирование в широком смысле, подразумевая, что оно охватывает множество направлений деятельности и регулирования налоговой системы государства³.

По мнению, Л.И Гончаренко - налоговое администрирование выступает частью управления налоговыми отношениями, организационно представленными налоговой системой⁴.

Из приведенных выше определений, можно выделить как минимум три направления, в рамках которых реализуется налоговое администрирование. В рамках первого

¹ Пансков П.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учеб. для бакалавров.– 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – С.241-242.

² Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 2002. – С.4-5.

³ Мишустин М.В. Информационно-технические основы государственного налогового администрирования. – М.: Юнити-Дана, 2005. – С.19.

⁴ Гончаренко Л.И. Методология налогообложения и налогового администрирования Коммерческих банков России. дисс. ... доктор. экон. наук. – М., 2011. – С.192.

направления налогового администрирование это система органов управления (законодательные и административные налоговые органы).

В круг их обязанностей входит процедурное обеспечение прохождения налоговой концепции на очередной плановый период: рассмотрение и обсуждение, утверждение в законодательном порядке.

Взглянув, на налоговое администрирование с иной стороны, мы можем определить его как совокупность норм и правил, регламентирующих налоговые действия и конкретную налоговую технику, а также определяющих меры ответственности за нарушение налогового законодательства.

И наконец, налоговое администрирование есть некая информационная среда реализации функций управления. Информационное взаимодействие (информационные отношения) налоговых органов и органов управления в иных сферах, осуществляемое в этой среде при реализации функций налогового администрирования; является предметом отдельного научного исследования.

В результате анализа и сопоставления различных подходов к определению «налоговое администрирование» можно сделать следующие выводы:

- понятие налоговое администрирование в широком смысле – это деятельность государственных органов власти, имеющая определяющее воздействие на процессы управления в области налогов;
- в более узком смысле налоговое администрирование - это повседневная деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающих своевременную и полную уплату

налогоплательщиками в бюджеты и в внебюджетные фонды налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Учитывая вышесказанное, можно предложить следующее определение. Налоговое администрирование – это система организационно-экономических отношений в сфере налогов и налогообложения, основанных на нормативно правовом регулировании процесса установления, введения, взимания налогов и сборов, налогового контроля за соблюдением налогового законодательства, ответственности в области налогов и сборов, защиты прав налогоплательщиков.

Объектом налогового администрирования являются налоговые отношения, возникающие между государством и другими участниками производственного процесса, а именно: процессы по формированию налоговой базы, перечислению налоговых платежей в бюджет, налоговые правоотношения между налогоплательщиками, налоговыми агентами и налоговыми органами.

Предметом налогового администрирования являются налоговые отношения, связанные с прямым или косвенным взаимодействием фискальных органов (налоговые органы, финансовые, таможенные, ОВД) с обязанными лицами (налогоплательщики, налоговые агенты).

Реализацию возложенных на налоговые органы полномочий надлежит включить в содержание налогового администрирования как деятельность уполномоченных органов управления по обеспечению выполнения контрольной функции налоговых органов. Таким образом, предмет налогового администрирования значительно обширнее, чем просто исполнение налогового законодательства.

Важно отметить, что состояние налогового администрирования как качество деятельности фискальных налоговых

органов по контролю наряду характеристикой
налогового законодательства и уровнем нагрузки на организации и
физические лица является важнейшим критерием оценки
конкурентоспособности национальной налоговой системы.

Особенность налогового администрирования заключается в том,
что оно выступает в форме комплексной системной
организации отношений между налогоплательщиками и налоговой
администрацией в лице налоговых органов в целях
исполнения доходной части бюджетов различных уровней.
Налоговое администрирование нацелено на построение комфортной
налоговой системы в мобильной форме, в виде
гибкого механизма, способного оперативно реагировать как на
внешние, так и на внутренние изменения. Эта комплексная
система направлена на повышение эффективности совокупности
норм и правил, регламентирующих налоговые действия, конкретную
технологии соответствующих отношений и стабильное
поступление доходов в бюджетную систему Российской Федерации.

Б.К. Рамазанова отмечает, что налоговое
администрирование – наиболее социально-выраженная сфера управленческих
действий и в связи с этим, недостатки налогового администрирования
приводят к резкому снижению поступлений налогов в бюджет,
увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают
баланс межбюджетных отношений регионов с федеральным

центром и, в конечном итоге усугубляют социальную напряженность в обществе¹.

Администрирование налогов является частью налогового процесса и представляет взаимосвязанную совокупность процессуальных действий, направленных на создание благоприятных условий и оказание мотивирующих воздействий на субъект, исполняющий налоговую обязанность, а также на обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков и других участников налоговых правоотношений.

Налоговое администрирование неразрывно связано с налоговой политикой.

Налоговая политика - это часть государственной политики, основанная на существующей политической идеологии, анализе экономической обстановки и путях развития государства. Характеризуется перманентной деятельностью уполномоченных органов государственной власти и местного самоуправления по созданию эффективного механизма правового регулирования путем принятия соответствующих нормативных актов и направлено на формирование доходной части бюджета, а также на развитие и регламентацию налоговых отношений.

Администрирование налогов как вид государственной деятельности строится и базируется на определенных принципах. Принципы включают основополагающие идеи, установления, выражающие объективные закономерности организации уполномоченных государством органов, осуществляющих налоговое администрирование, обоснованные направления реализации их компетенции, задач и функций,

¹ Рамазанова Б.К. Указ.соч. – С.449.

отражающие базовые конституционные положения и лежащие в основе правотворческой деятельности, исполнения налоговой обязанности и деятельности налоговых органов. К ним можно отнести следующие принципы: законности; гласности, открытости и прозрачности; справедливости, всеобщности налогообложения и равенства налогоплательщиков перед законом; беспристрастности; определенности налогов и сборов; удобства; эффективности; добровольного исполнения налоговой обязанности; ответственности компетентных органов и лиц за ненадлежащее исполнение процессуальных действий и принятых решений; права на защиту субъектам налогового администрирования; презумпции невиновности налогоплательщика; соблюдения налоговой тайны; неотвратимости юридической ответственности.

Характерной чертой принципов является их взаимосвязанность и взаимообусловленность. По мнению С.Г. Пепеляева «основные принципы непосредственно определяют структуру и объем полномочий налоговых органов. Максимальное воплощение этих принципов должно быть провозглашено целью их деятельности. Они же лежат в основе оценки законности конкретных действий и решений налоговой администрации»¹.

Отдельное внимание хотелось бы уделить соотношению налогового администрирования с управленческой деятельностью, реализуемой в рамках административно-правовых отношений. В налоговых отношениях предписания, выраженные во властных распоряжениях уполномоченных органов, носят подчиненный

¹ Пепеляев С.Г. Налоговое право. Учебник для вузов. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – С.96.

характер, ввиду обязанности исполнения установленных законом процессуальных норм, т.е. подчинения обеих сторон закону. И такое принятие предписаний в налоговом процессе производится в отношении организационно не подчиненного субъекта, в отличие от большинства административных отношений.

Метод управления налогового властного органа по отношению к лицу, исполняющему налоговую обязанность (в отличие от тех методов, которые применяются к другим лицам, связанным с властным органом иными отношениями), существенно отличается от методов управления составляющих основную часть деятельности административных органов. Если административно правовой метод подразумевает использование преимущественно командной формы, властного воздействия, то в налоговом администрировании используется несколько другой способ, властный орган не отдает команды до той поры, пока субъектом, исполняющим налоговую обязанность, не были сделаны установленные законом нарушения¹.

Основания возникновения налоговой и административной обязанности различны. И соответственно различен характер отношений между уполномоченным государством органом и субъектом, который подвергается администрированию. В этой связи необходимо отметить, что наряду с государственными органами налоговым администрированием, а именно взиманием налога с налогоплательщика (что не характерно для государственного

¹ См.: Куницын, Д. В. Указ.соч. – С. 20.

органа), занимается такой уполномоченный законом субъект налоговых правоотношений, как налоговый агент.

В основании налогового администрирования лежит принцип добровольного исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком и организационная автономность налогоплательщика от публичных органов.

Административно-правовые отношения исключают возможность договорных отношений типа гражданско-правовых, а налоговые отношения такую возможность предоставляют, например, по заключению договора инвестиционного налогового кредита (ст. 66 Налогового кодекса), договора о залоге имущества (ст. 73 Налогового кодекса) и договора поручительства (ст. 74 Налогового кодекса)¹.

Субъекты налогового правоотношения, как налогоплательщики, так и уполномоченные органы, наделены свободой приобретать финансовые права и обязанности лишь в том объеме, который установлен законом. Разграничение полномочий налоговых органов и прав налогоплательщика является одной из проблем администрирования налогов.

Определенная свобода дана налогоплательщику и при выборе суммы уплачиваемых налога или налогов. Так, определенные в законе налогоплательщики могут выбрать между общей системой налогообложения и специальными налоговыми режимами, называемыми в Налоговом кодексе «системами налогообложения»: упрощенной системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 02.04.2017 г.) // Собрание законодательства РФ. – № 31. – 03.08.1998. – Ст. 3824.

деятельности, системой налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), и системой налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Сумма выплачиваемого налога зависит и от учетной политики предприятия.

В качестве промежуточного итога отметим: вопреки отсутствию легального понятия налогового администрирования, оно всё чаще используется в официальных документах, посвященных налоговой политике РФ. Налоговое администрирование стоит рассматривать не только как строго управленческую деятельность, но и как, своего рода, противодействие налоговым правонарушениям. С каждым годом в России появляются всё более разнообразные схемы и методы обхода налогового законодательства, в том числе и с участием дочерних фирм, размещаемых в зонах льготных налоговых режимов.

В целом, налоговая система эффективна, если ориентирована на достижение баланса интересов общества и государства, и если обеспечивает разумную нагрузку на налогоплательщиков и гарантируя при этом прозрачность порядка налогообложения¹.

Таким образом, налоговое администрирование подразумевает несколько направлений деятельности: по определению направлений налоговой политики; установлению значений

¹ Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ (ред. от 3.07.2016) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования». Официальный документ [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201607040002>. (дата обращения 16.10.2017).

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 контроля¹.

Вышесказанное свидетельствует о том, что 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.

А закономерным последствием контроля становится возможность привлечения виновных лиц к ответственности за нарушение установленных правил, и это также составляет часть функций налогового администрирования³.

Завершающим этапом налогового администрирования в конкретном налоговом периоде становится выработка предложений по изменению и дополнению налогового

¹ Кучеров И. И. Налоговое право России. Учебник. – М.: ЦентрЮрИнфор, 2016. – С.254. ³См.: Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование: учеб. пособие для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / под ред. – М.: КноРус, 2009. – С.342.

законодательства, корректировка направлений налоговой политики¹ в Российской Федерации.

С точки зрения выполняемых функций, налоговое администрирование занимает промежуточное положение между более узким по содержанию «налоговым контролем» и более широким «управлением налоговой системой страны»². На уровне исполнительных органов власти, и с практической точки зрения, методы налогового администрирования заключаются в обработке данных и выработке наиболее оптимальных предложений по изменению налогового законодательства и векторов налоговой политики с учетом прогнозных расчетов.

Налоговое администрирование в сущности призвано отражать цели налоговой политики РФ и происходящие в налоговом законодательстве изменения. Кроме того, оно способно решать наиболее важные финансовые задачи, необходимые для полноценного функционирования государства.³

1.2 Правовые предпосылки возникновения налогового администрирования

¹ См.: Кузьменко А.С. Налоговое администрирование как противодействие налоговым правонарушениям // Сборник статей международной научно-практической конференции: в 3 частях. – Уфа: Аэтерна. – 2017. – С.114.

² Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 (ред. от 07.06.2017) «О Министерстве финансов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 02.08.2004. – № 31. – Ст.3258. ³См.: Гончаренко Л.И. Указ. соч. – С.43.

Рассмотрев понятие налогового администрирования, необходимо проанализировать историю становления данного института, а также определить экономические и правовые предпосылки его возникновения.

Управление возникло и получило признание как родовое понятие, характеризующее упорядочение взаимодействия определенного множества элементов или составных частей природы, общества и человека. Несмотря на то, что управление, как процесс передачи информации в обществе, и его закономерности, наиболее подробно и широко рассматриваются кибернетикой, «которая выделяет самые общие свойства взаимосвязей и взаимодействий в механических, биологических и социальных системах»¹, в результате сравнительного анализа становится очевидно, что именно общественная система с ее внутренними взаимосвязями и противоречиями, основанными на принципах права, является наиболее совершенной, а общественная система, существующая в государстве с социальными обязательствами, должна оцениваться и с позиции налогового права, как регулятора отношений по формированию материальных источников для исполнения этих обязательств.

Администрирование в принципиальном плане создавалось в целях сознательной саморегуляции той или иной сферы общественной жизни и, в этой связи, имеет важное значение для налоговых отношений; оно опирается на правовые

¹ Малышева М.А. Теория и методы современного государственного управления. Учебнометодическое пособие. – СПб.: Отдел оперативной полиграфии НИУ ВШЭ, 2011. – С.38.

²См.: Дорофеева Н.А. Налоговое администрирование: учебник. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. – С.156.

факторы, которые в основном зависят от уровней социального и правового развития данного общества: чем выше эти уровни, тем слабее проявляется управление² (или методы управления), и социальный плюрализм является фактором, определяющим степень насилия, которое в виде признака сопутствует управлению. Поэтому, признавая, что одна из важнейших целей государства - разрешить возникающие между различными группировками или отдельного взятыми индивидами противоречия и конфликты, - в налоговых отношениях именно налоговое администрирование представляет собой сферу государственной деятельности, направленную на достижение компромисса в различных налоговых конфликтах.

Уже в конце 18-начале 19 веков в России в силу ряда социальноэкономических факторов в учениях о финансах преобладала налоговая тематика. Политика государства была нацелена на совершенствование налогообложения в соответствии с растущими потребностями казны. В правовых актах того периода (например, в Новом торговом уставе 1667 г., Наказе Екатерины II, Комиссии для составления проекта, Нового уложения, и т.д.) уже содержались актуальные рассуждения о доходах казны¹.

Становление правовой базы налогового администрирования в России

¹ См.: Ялбулганов Л.А История финансового права в России: учебник. – М.: ГУ ВШЭ, 2005. – С.5.

ознаменовалось появлением в 19 веке ряда работ по налоговой проблематике, в основе исследований которых лежали устоявшиеся социально-правовые взгляды, традиции и особенности поведения тех или иных групп населения, например: «Опыт теории налогов» Н.И.Тургенева¹. Для развития налоговых отношений большое значение имела работа Ю.Гагемейстера «О теории налогов, примененной к государственному хозяйству»³, в которой автор заложил основы учения о налогообложении, объяснил основополагающие принципы налогообложения и налоговой политики.

Следует отметить, что налоговая система, принося объективные результаты по наполнению государственного бюджета, потребовала существенных затрат на свое формирование и обеспечение. Ее двойственный характер определил активную роль и безусловное участие государства в данном процессе. В целях осуществления централизованного управления налоговыми отношениями в 1802 г. в России появляется уполномоченный на это государственный орган - министерство финансов.

Существенной особенностью развития науки о налогах в России является то обстоятельство, что на протяжении всего периода ее становления отождествляли понятие «налог-финансы» и «финансово-налоговое право». Произшедшая во второй половине 19 века дифференциация финансовой и финансово-правовой наук, так и не смогла полностью освободить предмет финансового права от экономических и политических проблем. «В науке финансового

¹ См.: Козырин А.Н. Золотые страницы финансового права. – М.: Статут, 1998. – С.383 – 482.

³ См.: Мордвинов Н.С. Избранные произведения. – М.: Госполитиздат, 1943. – С.255.

права правовой, политический и экономический элементы нераздельны, - отмечает И.Т.Тарасов,- В ней анализ законов хозяйственных явлений и анализ правовых норм, определяющих государственно-хозяйственную сферу, идут рука об руку.

Эта наука учит не только тому, что есть и почему оно происходит, но и тому, что в этой области согласно с экономическими законами, с значением и целью государства и с понятиями о правде и справедливости»¹. Значение налогов как источника для формирования бюджетов и как политический инструмент нередко связывают с феноменом государственной власти, с проблемой не только федерализма, но и государственного суверенитета. Так, Г. Жест и Ж. Тискье подчеркивали, что, власть облагать налогом и политическая власть взаимосвязаны. Налог всегда был важнейшим проявлением государственного суверенитета, а обладание властью взимать налог составляет существо управления государством².

Большое значение имеет налоговое законодательство СССР периода перестройки, когда фактически стали оформляться предпосылки формирования современных норм налогового права. Такими актами были Закон СССР от 23 апреля 1990 г. «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» и Закон СССР «О подоходном налоге с предприятий» от 10.12.1990, положившие начало новым

¹ Тарасов И.В. Очерки финансового права. Вып.1. – Ярославль: Типолитограф. Г.В. Фальк, 1889. – С. 6-7.

² См.: Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования: Дис. ... доктора юридических наук. – М., 2003. – С.53.

принципам налоговой системы¹. Так, в законодательстве СССР было четкое разграничение налогов, сборов как обязательных безвозмездных, нецелевых налоговых платежей от обязательных платежей как неналоговых доходов бюджета в конкретные целевые внебюджетные фонды (рентная плата, земельная плата, плата за пользование недрами, водный налог и др.)

Формирование системы налогового администрирования в Российской Федерации в ее современном виде началось в 1991 году принятием двух законов:

- Закона РСФСР от 21 марта 1991 № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР»⁴;

- Закона РФ от 27 декабря 1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»²;

Первым из перечисленных Законов была создана Государственная налоговая служба (в составе Министерства финансов), определены ее права, обязанности и ответственность. Закон РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» в настоящее время прекратил свое существование в связи с принятием Налогового кодекса РФ, Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»². Его значение заключается в том, что он положил начало налоговой реформе в

¹ См.: Демченко П. Г. Правовые и организационные основы налогового администрирования: Диссертация ... кандидата юридических наук. – М.: Ин-т государства и права РАН, 2009. – С.22.

⁴Закон РСФСР от 21.03.1991 № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 11.04.1991. – № 15. – Ст.492.

² Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (ред. от 11.11.2003) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. – 10.03.1992. – № 56. – Ст. 527. (утратил силу)

²Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016) «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР". – 11.04.1991. – № 15, . – Ст. 492.

Российской Федерации, которая продолжается и в настоящее время. В частности, в нем впервые было сформулировано определение налоговой системы как «совокупности налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке».

Помимо указанных выше законов, в конце 1991 года и последующих годах были приняты другие законодательные акты, определяющие права и обязанности налогоплательщиков, касающиеся порядка исчисления и уплаты налогов. Помимо законов, налоговые отношения регулировались Указами Президента РФ, Постановлениями Правительства РФ, приказами и письмами соответствующих Министерств и ведомств, инструкциями и разъяснениями Министерства РФ по налогам и сборам, решениями судов. За эти годы в законодательные акты было внесено множество изменений, и дополнений, которые должны были учитывать и обобщать опыт применения законодательства. Особое место на этом этапе занимали два Указа Президента РФ от 22.12.1993 № 2268 «О формировании республиканского бюджета РФ и взаимоотношениях с бюджетами субъектов РФ в 1994 г.»¹ и Указ Президента № 2270 «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней»², которые предоставляли практически неограниченные права региональным и местным

¹ Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2268 (ред. от 18.08.1996) «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» // Собрание актов Президента и Правительства Российской Федерации. – 27.12.1993. – № 52. – Ст. 5074.

² Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2270 (ред. от 16.05.1997) «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» // Российская газета. – 29.12.1993. – № 239. – Ст. 5011.

органам власти вводить (в нарушение Закона «Об основах налоговой системы в РФ» и Конституции РФ любые налоги, в том числе, не предусмотренные указанным Законом. Это привело к массовому установлению новых налогов. Этот этап формирования системы налогового администрирования характеризовался исключительно фискальной направленностью налоговой политики государства, нестабильностью налогового законодательства, сложностью запутанностью и противоречивостью законодательной и нормативно правовой базы налогообложения, разрушением единого экономического пространства за счет широкого местного законотворчества в сфере налогообложения, перекосом в сторону увеличения прав налоговых органов и, соответственно, ущемлением прав налогоплательщиков.

Существование подобной противоречивой ситуации в сфере управления налоговыми отношениями не соответствовало стратегической цели развития Российской Федерации как формирование правового государства, особенно после принятия 12 декабря 2003 года новой Конституции Российской Федерации¹, в тексте которой были закреплены правовые принципы формирования всей системы общественных отношений. В конечном итоге, в 1996 г. Правительство РФ внесло в Государственную Думу проект реформы налогового администрирования в виде Налогового кодекса

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации . – 2014 . – № 31 . – Ст. 4398.

РФ, и в 1998 году был принят вариант его первой части, что ознаменовало собой начало второго этапа налогового реформирования в Российской Федерации, главными целями которого стали создание единой налоговой системы, ее унификация и снижение числа налогов; упрощение налогового законодательства. С тех пор и до настоящего времени происходит реформирование и совершенствование налоговой системы в России. Цели проводимой налоговой политики формируются под воздействием ряда факторов, важнейшими из которых являются экономическая и социальная ситуация в стране, расстановка социально-политических сил в обществе¹.

В современных условиях государства с развитой рыночной экономикой осуществляют налоговую политику, основанную на:

- обеспечении потребностей всех уровней власти в финансовых ресурсах, достаточных для проведения экономической и социальной политики, а также для выполнения соответствующими органами власти и управления возложенных на них функций;
- участия государства в регулировании экономики, направленном на стимулирование или ограничение хозяйственной деятельности, а также в общественном воспроизводстве;
- осуществлении государственной политики регулирования доходов.

При проведении налоговой политики участие государства в регулировании экономики осуществляется с помощью таких

¹ Гашенко И.В. Исторические предпосылки становления системы налогового администрирования в России // Финансовые исследования № 4. – 2016. – С.119-120.

налоговых инструментов, как налоговая база, налоговая ставка, налоговая льгота, налоговые вычеты, налоговые санкции и некоторые другие¹.

Одним из последних значимых разъяснений, направленных на совершенствование механизма налогового администрирования стало Письмо Минфина России от 11.07.2017 № 03-04-05/43906 «О мерах по совершенствованию налогового администрирования и повышению ответственности налоговых агентов по НДФЛ»². Также заслуживает внимания

План деятельности ФНС России на 2017 год, утвержденный 8 декабря 2016 г.

Министром финансов РФ Силуановым А.Г.. Первым разделом в Плане выступает именно программа Обеспечения достижения целей, решения задач и мероприятий основного мероприятия 5.2. «Совершенствование налогового администрирования» подпрограммы 5 «Обеспечение функционирования и развитие налоговой системы Российской Федерации»³.

Отдельного внимания также заслуживают «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год

¹ См.: Власов М.С. Налоги и налогообложение: учеб. пособие. – М.: Кнорус, 2016. – С. 9.

² См.: Письмо Минфина России от 11.07.2017 № 03-04-05/43906 «О мерах по совершенствованию налогового администрирования и повышению ответственности налоговых агентов по НДФЛ» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-Плюс».

³ См.: План деятельности ФНС России на 2017 год утв. Минфином России 08.12.2016 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-Плюс».

и плановый период 2017 и 2018 годов», опубликованные 30.11.2016 на сайте Министерства Финансов ¹.

Таким образом, налоговые органы РФ проводят постоянную, планомерную работу, направленную на укрепление налоговой системы и установление партнерских взаимоотношений налогоплательщиков с государством, действующих в развитых налоговых системах на международном уровне. В настоящее время в России утверждена дорожная карта «Совершенствование налогового администрирования», в рамках которой предусмотрена реализация отдельных указанных мероприятий:

- улучшение взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов;
- сокращение временных и материальных затрат предпринимателей на подготовку и предоставление налоговой отчетности, уплату налогов;
- оптимальное сближение налогового и бухгалтерского учета;
- повышение эффективности механизмов администрирования НДС;
- стимулирование на постоянной основе перехода налогоплательщиков и налоговых органов на электронный документооборот;
- совершенствование администрирования специальных налоговых режимов, применяемых отдельными категориями налогоплательщиков.

¹ См.: Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов. Официальный документ.[Электронный ресурс] / Режим доступа: www.minfin.ru/ru/document/?id_4=116206 (Дата обращения: 15.10.2017).

Реализация дорожной карты позволит сократить время непосредственного контакта налогоплательщиков с налоговыми органами, упростить правила ведения учета налогоплательщиками, что позволит оптимизировать принятие инвестиционных решений участниками рынка.

Преобразование структуры налоговой инспекции в единую по всей России, понятную для налогоплательщика и эффективно использующую новые технологии налогового администрирования, является важным направлением программы развития налоговых органов.

ФНС России утвердила типовую структуру территориальных налоговых инспекций, при которой установлен функциональный принцип налогового администрирования. Налоговая служба России участвует в программе «Электронное правительство» и предоставляет налогоплательщикам и гражданам широкий спектр услуг в электронном виде. По информационной значимости ФНС России считается одним из основных «поставщиков» данных для различных структур экономики.

Налоговое администрирование можно представить как динамически развивающуюся систему управления модернизируемых налоговых органов в условиях рыночной экономики или как систему управления налоговыми отношениями. Налоговое администрирование - это определяющая часть управления налоговой системы, внутренний фактор ее развития.

На наш взгляд, важнейшей задачей является внедрение бесконтактных форм взаимодействия инспекции с налогоплательщиками, а в дальнейшем - максимальный перевод такого взаимодействия субъектов налоговых отношений в бесконтактный формат.

Таким образом, процесс формирования правовых и организационных основ налогового администрирования в Российской Федерации можно условно разделить на пять этапов:

I. Первый этап продолжался с 1991 по 1999 г., когда действовали два базовых закона: Закона от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»¹;

- Закона от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»².

Характерной особенностью этого этапа развития системы налогового администрирования являлась относительно низкая роль законов по сравнению с подзаконными актами;

II. Второй этап начался со вступлением в силу части первой Налогового Кодекса РФ - 1 января 1999 г.;

III. Третий этап был ознаменован принятием Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ³;

С 1 января 2007 г. в рамках осуществления мер по совершенствованию налогового администрирования в Российской Федерации

¹ См.: Закон РСФСР от 21.03.1991 № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 11.04.1991. – № 15. – Ст.492.

² См.: Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (ред. от 11.11.2003) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. – 10.03.1992. – № 56. – Ст. 527. (утратил силу).

³ См.: Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание Законодательства РФ. – 31.07.2006. – № 31. – Ст. 3436.

Федерации на основании Федерального Закона № 137-ФЗ вступил в силу комплекс поправок и изменений в часть первую Налогового Кодекса РФ. Основными задачами указанных изменений являлись совершенствование правового регулирования налогового контроля, упорядочение налоговых проверок и документооборота в налоговой сфере, улучшение условий для самостоятельного и добросовестного исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате законно установленных налогов и сборов, расширение законодательно закрепленных гарантий соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков. Однако эти цели в полной мере реализованы не были.

Согласно Закону № 137-ФЗ срок проверки начал исчисляться с момента вынесения решения о ее назначении и до момента составления справки о ее проведении, т.е. срок выездной налоговой проверки определяется теперь календарным промежутком, имеющим четкие границы.

Положительным являлось следующее обстоятельство: по итогам повторной проверки налогоплательщику теперь не могут быть начислены штрафные санкции, если первоначальная налоговая проверка не выявила нарушений (ст. 89

Налогового Кодекса Российской Федерации (часть первая)). В НК РФ законодатели четко прописали процедуры вынесения налоговым органом решения по материалам камеральной и выездной налоговых проверок.

Таким образом, налогоплательщик получает законодательно установленную возможность ознакомиться с содержанием

претензий к нему со стороны инспекторов и, соответственно, подготовить свои аргументы до принятия налоговым органом решения. Это также безусловный плюс¹.

Кроме того, в Законе № 137-ФЗ:

- отсутствуют нормы, обеспечивающие соблюдение налоговыми органами сроков проведения проверок и сроков вынесения решения по ним;

- отклонены поправки, предусматривающие уголовную ответственность должностных лиц налоговых органов за вынесение заведомо незаконных решений и злоупотребление своими правами.

Установление ответственности стимулировало бы налоговые органы к неукоснительному соблюдению законодательства и способствовало предотвращению нарушений прав налогоплательщиков;

IV. Четвертый этап начался с принятием Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых

¹ См.: Османова Н.А. Учебное пособие «Налоговое администрирование» для направления «Экономика», профиля «Налоги и налогообложение». – Махачкала: ДГИНХ, 2012. – С. 5-7. ² См.: Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие

иных вопросов налогового администрирования», нормы которого вступили в силу со 2 сентября 2010 г².

Законом № 229-ФЗ, в частности, скорректированы следующие нормы:

- порядок признания безнадежными к взысканию и списания недоимки

(задолженности) по пеням и штрафам;

- порядок предоставления отсрочки, рассрочки, инвестиционного кредита, порядок направления требования об уплате налога (сокращен общий срок его исполнения с 10 до восьми дней);

- порядок постановки на учет и снятия с учета в налоговых органах.

Требования к банковской гарантии, предусмотренной п. 12 ст. 101 Налогового Кодекса РФ, аналогичны требованиям, установленным при использовании налогоплательщиком заявительного порядка возмещения НДС.

Закон № 229-ФЗ дополнил Кодекс об административных правонарушениях новой ст. 19.7.6, предусматривающей наступление ответственности за незаконный отказ в доступе должностного лица налогового органа к осмотру территорий налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка.

Кроме того, в ст. 76 Налогового Кодекса РФ (часть первая) появилось новое положение: в случае неправомерного вынесения налоговым органом решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовало указанное решение, налоговым органом будут начисляться проценты, подлежащие уплате налогоплательщику-организации.

V. И, наконец, пятый этап связан с принятием Федерального закона от 01.05.2016 № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»¹ (далее – Федеральный закон № 130-ФЗ) разработанного в целях реализации мероприятий, предусмотренных в рамках Дорожной карты «Совершенствование налогового администрирования» (п. 9.1 «Основные

законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» // СЗ РФ. – 02.08.2010, № 31. – Ст. 4198.

¹См.: Федеральный закон от 01.05.2016 № 130-ФЗ (последняя редакция) «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 02.05.2016. – № 18. – Ст. 250.

направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» утв. Распоряжением Правительства РФ от 10.02.2014 № 162-р).

Основными лейтмотивами вышеуказанного Федерального закона стали:

- развитие электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- создание условий для сокращения времени и материальных затрат на подготовку и представление налоговой отчетности в налоговые органы;
- совершенствование порядка проведения налогового контроля и рассмотрения материалов по его результатам, обеспечение большей открытости и объективности принятия решений по результатам налогового контроля, обеспечение реализации права налогоплательщиков плательщиков сборов, налоговых агентов на использование льгот по налогам и сборам.

Следует отметить, что налоговая реформа является составной: частью общих правовых, экономических и политических реформ в нашей стране. Направленность налоговой реформы определяется общей социально политической стратегией государства¹.

Таким образом, приведенные вышеизложенные доводы позволяют сделать следующие общие выводы:

1. Основной предпосылкой возникновения налогового администрирования явилось необходимость правовой регуляции налоговой сферы, цель которой обеспечить потребности и интересы людей, общества и государства.

Задача совершенствования налогового администрирования потребовала систематизации нормативных правовых актов о налогах и сборах что, в свою очередь, ознаменовало собой формирование налогового права.

2. Управление налоговыми отношениями осуществляется через применение как административно-правовых (в большей степени), так и экономических (в меньшей степени) методов.

3. Развитие правовых регуляторов налогового администрирования связано с постоянными изменениями регулирующей роли налоговых механизмов в государственной политике. Такая динамика придает следующие черты нормам налогового законодательства:

¹ Куницын Д.В. Указ. соч. – С.145.

- повышается роль и значение кодификации налоговых норм, которая направлена на упорядочение налогового законодательства.

- присутствует сочетание элементов административно- правового и налогово правового регулирования, совместно выполняющих не только фискально контрольную, но и регулируемую функции.

Как негативное явление следует рассматривать чрезмерно частое обновление структуры и содержания налоговых норм под влиянием, политических и социальных факторов.

Таким образом, следует констатировать, что налоговое администрирование является частью государственного администрирования. Иными словами, налоговое администрирование представляется собой способ государственного управления в сфере налогообложения, и помогает реализовывать налоговую политику государства, которая основана на директивном принципе. Налог как обязательный, безвозмездный, принудительный платеж в полной мере соответствует этому принципу. Администрирование как способ управления также учитывает волевою сущность налогообложения.

1.3 Зарубежный опыт налогового администрирования

С точки зрения налогового администрирования различные страны находятся на существенно отличающихся уровнях развития экономики, общества, налоговых органов. Так, налоговые органы могут иметь единую общегосударственную структуру (ФРГ, Франция, Швеция, Япония) или состоять из разных составных частей, соответствующих уровням государственного управления (Канада,

США, Швейцария). Налоговые органы могут входить в общую систему управления финансовыми делами государства или действовать на относительно автономной основе. Например, в ФРГ налоговые органы действуют на правах подразделений министерства финансов, а в Великобритании и Швеции как самостоятельные государственные учреждения, действующие независимо от Министерства финансов.

Относительно налогового контроля, можно выделить два основных подхода. Первый - «американский» - характеризуется прежде всего ужесточением санкций¹. Согласно Кодексу внутренних доходов (§.7203) опоздание с подачей налоговой декларации может квалифицироваться как уголовное преступление. В этом случае Служба внутренних доходов должна доказать на суде, что обвиняемый был обязан представить налоговую декларацию, не представил её своевременно и сделал это умышленно. В случае признания вины подсудимого суд может лишить его свободы на срок до 1 года или наложить штраф. Попытка уклониться от уплаты налога путем представления ложной декларации о доходах считается еще более тяжким преступлением, и обвиняемый может быть приговорен к лишению свободы на 5 лет и штрафу до 5 тыс. долларов.

«Европейский» подход отличается более гуманным отношением к нарушителям налоговых норм. В последнее время для европейского законодательства стала

¹ Килинкарлова Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – С.146.

характерной декриминализация, т.е. выделение их из сферы уголовного права, ряда санкций за налоговые правонарушения. При этом уголовные санкции часто заменяются системой платежей (доплат к налогам), взыскиваемых не судами, а административными органами. Повторное совершение налогового правонарушения одним и тем же лицом приводит к значительному увеличению размера штрафных санкций (повторный штраф). Так, в швейцарском законодательстве за непредставление в срок декларации и иной информации, необходимой налоговым органам, штраф, предусмотренный в размере от 1000 франков, в случае повторного нарушения увеличивается в десять раз (от 10 000 франков).

Интеграция Российской Федерации в мировую экономику, присоединение к международным организациям заставляет принимать меры в области налоговой политики и администрирования налогов, направленные как на гармонизацию российского законодательства с законодательством основных экономических партнеров России, так и присоединение к международным соглашениям, действующим в налоговой сфере, принятию на себя обязательств в области международного сотрудничества налоговых и таможенных органов, обмена информацией.

Первый аспект налогового администрирования, который хотелось бы рассмотреть, ориентируясь на зарубежный опыт - это разрешение и урегулирование возникающих налоговых споров.

Как нами было отмечено ранее, одним из базовых принципов налогового администрирования является направленность на выстраивание партнерских отношений между налоговыми органами и

налогоплательщиками. Ввиду реализации данного принципа очень многое было сделано именно для создания условий и стимулов для разрешения налоговых споров во внесудебном порядке. Благодаря повышению качества налогового администрирования и выработке налоговыми органами единой правовой позиции за годы использования системы досудебного обжалования в 1,5 раза уменьшилось количество подаваемых в налоговые органы жалоб налогоплательщиков и в 2,6 раза сократились суды с налоговыми органами. При этом 80 % сумм требований налоговых органов, оспоренных налогоплательщиками, рассматривается судами в пользу бюджета¹.

Данная практика была заимствована у передовых участников Организации экономического сотрудничества и развития, членом которой Российская Федерация до сих пор не является (далее – ОЭСР). В законодательстве большинства стран участниц данного объединения условием возникновения у налогоплательщика прав на обращение в суд с жалобой на решение налоговых органов является именно предварительное обжалование в административном порядке.

Кроме того, во многих странах – участницах функционируют независимые апелляционные органы по рассмотрению жалоб налогоплательщиков и специализированные налоговые суды.

¹ Кузьменко А.С. Пути совершенствования налогового администрирования: опыт российских налоговых органов и стран-членов ОЭСР // Наука и образование в XXI веке: сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции 28 февраля 2017 г. Часть 4. – Тамбов, 2017. – С.66-68.

Например, институт налоговых судов существует в США, Канаде и Японии.

Так как, показатели эффективности работы налоговых органов США являются самыми высокими в мире, особенно интересным представляется опыт США в построении системы разрешения налоговых споров. В США иски налогоплательщиков к Службе внутренних доходов рассматриваются в зависимости от того, был ли уплачен налог. Налоговый суд рассматривает иски, возникшие до уплаты налогов, при этом процедура рассмотрения является упрощенной. Однако основное бремя доказывания лежит на налогоплательщике, т.к. действует презумпция правильности заключения налогового органа. После уплаты налогов, возникшие споры разрешаются в судах общей юрисдикции.

Одним из наиболее эффективных способов разрешения налоговых споров США, Германии, Франции, Великобритании является заключение мирового соглашения. Данный метод дает возможность до суда уладить спор, возникающий между налоговым органом и налогоплательщиком путем подачи жалобы в апелляционный департамент Службы внутренних доходов. Неформальная форма рассмотрения жалоб, заинтересованность сторон в снижении возможных рисков и сложностей рассмотрения дел в судах на данном этапе способствуют разрешению около 90 % жалоб налогоплательщиков.

Еще одним институтом, внедренным в практику Российской Федерации именно путём заимствования, стало «пилотное» внедрение расширенного информационного взаимодействия между налогоплательщиками и ФНС России в

форме горизонтального (налогового) мониторинга. С 2012 года были заключены соглашения о «горизонтальном мониторинге» между ФНС России и рядом крупных налогоплательщиков. Основной целью данного проекта стал контроль за исполнением налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов посредством информационного обмена между налоговыми органами и налогоплательщиками¹.

Проект был направлен не только на повышение предсказуемости налогового регулирования, но особое значение приобретало и качество налогового контроля.

Схема налогового мониторинга проста и эффективна одновременно: до проведения налогового мониторинга налогоплательщик предоставляет налоговым органам всю необходимую информацию для осуществления ими контроля за правильностью исчисления и уплаты налогов. При этом налоговые органы имеют право запросить необходимые документы, потребовать внести изменения в них, а также запросить пояснения от налогоплательщика. Если по результатам такой проверки выявлены ошибки в исчислении налогов, налоговые органы выносят свое мотивированное мнение, выполнение которого снимает с налогоплательщика риск штрафов и доначислений.

Рассматривая данный институт, важно отметить, что он имеет чрезвычайно обширную практику применения в таких странах как США, Великобритании, Австралии, Канаде, Франции, Германии, а возник данный механизм налогового администрирования как форма поощрения добросовестных налогоплательщиков в Нидерландах более еще 10 лет назад².

¹ См. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [Электронный ресурс] / Режим доступа: www.nalog.ru (дата обращения 13.09.2017).

² Морозова Г.В. Модернизация: понятие, параметры и влияние на формирование налоговой системы России // Вопросы экономических наук. – 2014. – Вып. № 2(66). – С.75-76.

Интересным представляется также «заимствованный» механизм предварительной оценки сделок налоговым органом. Так, в мае 2016 года были внесены изменения в Налоговый кодекс РФ позволяющие налогоплательщикам получать от налоговых органов предварительную оценку предстоящих сделок. Таким образом, еще до подачи декларации и заключения сделки налогоплательщики могут определять свои налоговые обязательства и осуществлять финансовое планирование с учетом налоговых последствий.

В США существует схожая процедура получения письменного ответа от налогового органа по запросу налогоплательщика по предстоящей сделке. При этом налогоплательщик может использовать данный ответ в отношении всех аналогичных ситуаций и использовать его в качестве аргумента в суде.

В Швеции фискальный рескрипт представляет собой выдачу Комиссией по налоговому праву предварительного заключения о налоговых последствиях той или иной сделки. Предварительное заключение является обязательным для налоговых органов и применяется при условии, что налогоплательщик пожелает¹.

В Великобритании действует порядок, в соответствии с которым бухгалтеры и налоговые консультанты должны заблаговременно направлять в налоговую и таможенную службы новые схемы организации бизнеса.

Другим приоритетным направлением совершенствования налогового администрирования является развитие бесконтактных способов взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами. Очевидно, что первым шагом на этом пути стало введение обязательного представления налоговой отчетности налогоплательщиками в электронной форме. Обязанность законодательно закреплена в ст. 80 Налогового Кодекса РФ (часть первая). Как известно, её

¹ См.: Мамонтова И.В. Проблемы фискального рескрипта в Российской налоговой законодательстве // Налоги и финансовое право. – 2014. – Вып. № 9. – С.118-119. ²См.: Кузьменко А.С. Указ. соч. – С.67.

возникновение зависит от средней численности занятых на предприятии или организации работников. Данный показатель имеет тенденцию к снижению – с 250 чел. до 100 чел. В настоящее время и до 50 чел. в будущем.

На прошедшем форуме ОЭСР по налоговому администрированию (FTA) в мае 2016 года в Пекине активно обсуждалось применение современных технологий противодействия налоговым преступлениям и следует отметить, что по уровню использования информационных технологий в налоговом администрировании Россия серьезно продвинулась в мире. Данный факт подтверждается тем, что наша страна курировала проект по оказанию электронных услуг и цифровым каналам доставки на данном форуме. В частности, были отмечены такие достижения налоговой службы, как система контроля за возвратом НДС, личные кабинеты пользователей и создание центров по обработке данных, благодаря которой населению предоставляется более 40 услуг в электронной форме².

Среди последних инноваций в системе налогового администрирования следует обозначить такие инновационные продукты, как технология распределенных баз данных, известная как блокчейн и биометрия. Так, Австралия применяет биометрические технологии распознавания голоса и речи, т.е. вместо электронной подписи идентификатором пользователя служит его голос, что очень удобно при оплате налогов через мобильные приложения. А технология распределенных баз данных позволяет защитить документы от различных изменений, а также сделает налоговую систему персонализированной: у каждого появится возможность отследить, куда именно направился его платеж.

Важно отметить, что Россией также было подписано соглашение¹ по обмену информацией между налоговыми органами подписавших его стран, в соответствии с которым обмен начнется в 2018 году, а также в мае 2016 года Россия приняла

¹ См.: Интернет-журнал «РБК» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://www.rbc.ru/finances> (дата обращения 01.12.2017).

Единый стандарт автоматического обмена налоговой информацией (Common Reporting Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information) ОЭСР, который предполагает, что финансовые институты предоставляют информацию о финансовых счетах нерезидентов налоговому органу своей страны, а тот передает данные налоговикам присоединившихся стран (по состоянию на июнь 2017 года их более ста), и наоборот¹. Вышеуказанные соглашения и стандарты позволят налоговым органам разных государств легко получать банковскую и прочую финансовую информацию о налогоплательщике, что должно стать серьезным напоминанием о необходимости должным образом подавать налоговые декларации в соответствии с законодательством страны налогообложения.

Заслуживает внимания такая практика налогового администрирования некоторых стран-участниц ОЭСР, как передача определенных функций налоговых органов частным структурам. Например, осуществление процесса сбора налогов через банки, использование контрольной работы независимых аудиторов. Так, например, в США практика применения частных фирм началась с принятием в 1983 году документа о привлечении коммерческих организаций к обеспечению министерств и ведомств товарами и услугами, выполнению определенных работ. Коммерческие предприятия имеют возможность на конкурсной основе получить часть работы службы внутренних доходов.

В Чили функции по взысканию задолженности с налогоплательщиков переданы казначейству, а в Швеции этим занимается самостоятельный

¹ См.: «Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам» (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) (с изм. и доп. от 27.05.2010) // Собрание законодательства РФ. – 21.03.2016. – № 12. – Ст. 1586.

исполнительный орган – Орган принудительного исполнения, который был выделен из налоговой службы в 2006 году¹.

Таким образом, рассмотрев опыт налогового администрирования можно выделить ряд приоритетных направлений совершенствования российской системы налогового администрирования с ориентацией на позитивную зарубежную практику.

Во-первых, рационализация процедур регистрации и учета налогоплательщиков и объектов налогообложения. Есть практическая необходимость усовершенствовать процедуры межведомственного взаимодействия налоговых органов с иными уполномоченными государственными органами, в том числе с Росреестром, относительно обмена данными о регистрации и учете объектов недвижимости;

Во-вторых, следует развивать автоматизацию процессов информационного обмена с другими ведомствами и структурами. Так компьютеризация и автоматизация налогового администрирования позволит уменьшить объем аналитической и статистической работы; провести анализ полученных данных, и на основе анализа повысить уровень проводимых мер, снизить количество налоговых правонарушений; создать информационную базу о совершенных налоговых правонарушениях, и использовать данную информацию для пресечения таких деяний в дальнейшем. Следует отметить, что современное техническое оснащение позволяет экономить время налоговых сотрудников и позволяет повысить результативность.

В-третьих, важно развивать и совершенствовать чрезвычайно прогрессивный сервис «Личный кабинет», который должен стать не только местом доступа к

¹ Фальшина Н.А. Налоговая дисциплина как фактор формирования правовой культуры нации в зарубежных странах. – Ростов н/Д: «Наука-Спектр», 2014. – С.134.

информации ФНС России, но и сервисом для взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов бесконтактным способом, включающим проведение регистрации, сверки расчетов, запросы документов, осуществление зачетов и возвратов налогов;

И наконец, в четвертых, на наш взгляд, следует развивать внедренную систему налогового мониторинга, так как данная схема проста и эффективна одновременно, а также позволяет осуществлять эффективный, «прозрачный» контроль за исполнением налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов посредством информационного обмена между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Хочется отметить, что доминирующей тенденцией совершенствования налогового администрирования в развитых зарубежных странах является внедрение последних инноваций в системе налогового администрирования. На наш взгляд, использование лучших достижений и накопленного передового зарубежного, в том числе опыта стран-участниц ОЭСР позволит нашей стране заложить прочную основу для формирования конкурентоспособной системы налогового администрирования, отвечающей мировым тенденциям.

В тоже время, несомненно, следует учитывать объективные условия, в которых развивается налоговая система России и анализировать возможные последствия каждого выбранного пути совершенствования налогового администрирования.

ГЛАВА 2. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В СФЕРЕ РЕАЛИЗАЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ФИНАНСОВОЙ ПОЛИТИКИ

2.1. Применение налогового администрирования при осуществлении

государственной финансовой политики

Ключевую роль занимает налоговое администрирование в системе управления налоговыми и финансовыми отношениями.

Налоговое администрирование – это совокупность процедур, обеспечивающих государственное управление в области налогообложения, направленная на исполнение законодательства по налогам и сборам, обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля. Недостатки налогового администрирования приводят к резкому снижению поступлений налогов в бюджет, увеличивают вероятность налоговых правонарушений, нарушают баланс межбюджетных отношений регионов с федеральным центром и, в конечном итоге, нагнетают социальную напряженность в обществе¹.

В советское время налоговая система была сформирована при слабом развитии налоговых отношений и требовала строго учета и контроля при налогообложении. Существовала проблема эффективности системы налоговых поступлений в государственный бюджет. В связи с чем, ученые постсоветского времени А.З. Дадашев, А.В. Лобанов отмечают, что для проведения эффективной финансово-экономической политики государству необходимо иметь систему налогового администрирования, механизм которого надежно обеспечивал бы налоговые поступления в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды².

¹ См.: Мишустин М.В. Повышение качества и эффективности налогового администрирования [Электронный ресурс] // «Российский налоговый курьер». – 2010. / Режим доступа: <https://www.rnk.ru> (дата обращения 19.10.17).

² См.: Дадашев А.З. Указ. соч. – С.4.

Данную позицию чуть позже также разделяет А.С. Титов¹.

Внимание большого количества ученых к вопросам взаимодействия, взаимосвязи налогового администрирования и, финансовой, экономической, налоговой политики не случайно. Финансовая политика государства определяет основные направления реализации реформ, концепций и идей в области аккумулирования, распределения и использования финансовых ресурсов².

Именно администрирование является одним из средств такой реализации.

Налоговое администрирование является инструментом государственного регулирования экономических отношений в рамках реализуемой финансовой политики и выступает системой высшего уровня иерархии относительно налогового контроля, обеспечивающего на территориальном уровне диагностику вектора направленности ресурсных поступлений в бюджеты всех уровней³. Налоговое администрирование является средством проведения политических государственных решений в налоговой сфере⁴.

Для большей эффективности финансовой системы государства необходимо не только систематизировать налогообложение, но и усовершенствовать экономическую, а именно налоговую безопасность. Существует множество факторов, которые непосредственно способствуют снижению эффективности: прежде всего вывоз капитала, наличие «теневого» и «серой» зарплат, недополучение налогов, так называемые налоговые недоимки.

¹ См.: Титов А.С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации: Автореф. дисс. ... д.ю.н. – Москва, 2007. – С. 4.

² См.: Понамарева А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования: учебное пособие. – Ростов н/Д: Мини Тайп, 2011. – С. 304.

³ См.: Самиренко К.И. Совершенствование региональной системы налогового администрирования и контроля: Автореф: дисс. ... к.ю.н. – Москва, 2007. – С. 7. ⁴См.: Титов А.С. Налоговое администрирование как правовая: категория // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2008. – №3. – С. 5.

Понятие налоговой безопасности следует определять через категории «стабильности» и «устойчивости» системы налогообложения России. Стабильность предполагает эволюционное реформирование налоговой системы, направленное на обеспечение гарантированного максимума налоговых поступлений при соблюдении законных экономических, социальных и иных интересов и прав всех субъектов налоговых отношений¹.

Устойчивость системы налогообложения России, как способность налоговой системы в достаточной степени автономно поддерживать неизменность налоговых процессов, ее развитие, чувствительность и безопасность, предусматривает создание надежных условий и гарантий успешного выполнения заданий по сбору налогов, сдерживание угроз, способных дестабилизировать налоговую систему, а также создание благоприятного климата при взаимодействии с налогоплательщиками². Устойчивость системы налогообложения характеризует надежность составляющих ее элементов, внутренних и внешних связей, способных противостоять возмущениям. Она позволяет оценить достаточность защищенности налоговой системы (способность противостоять политическим, экономическим, налоговым, информационным, криминальным и др. угрозам внутреннего и внешнего характера), а также является универсальным инструментом для анализа проблем налоговой безопасности на макроэкономическом уровне.

Исходя из сказанного выше, очевидно, что налоговая среда требует формирования институтов, обеспечивающих рост бюджетных доходов и регулирование экономических процессов. При этом налоговая безопасность предполагает не только борьбу с уклонением от уплаты налогов и вывод экономики

¹ См.: Мишенина М.С., Максимова Л.В. Налоговая безопасно и налоговое администрирование в системе мер обеспечения экономической безопасности // Академический вестник. – 2012. – № 2 (20). – С. 239-241.

² См.: Гончаренко Л.И. Указ. соч. – С.448.

из тени, но и повышение качества налогового управления. Управление налогообложением – это важнейшая сфера научно-практических исследований и методических действий, являющихся частью общей теории и практики управления. В терминологическом понятии к данной категории относится налоговое администрирование.

Так же, по нашему мнению, на эффективность финансовой политики и системы налогового администрирования влияет так называемая «налоговая культура» в обществе.

На протяжении многих лет налоговая культура в Российской Федерации находится на низком уровне. Представляет собой сложную, многоуровневую структуру и выступает составной частью общей культуры как отдельного человека, так и общества в целом.

Наиболее удачное определение, на наш взгляд, сформулировал немецкий ученый Биргер Нерре: «Налоговая культура определенной страны – это совокупность всех релевантных официальных и неофициальных институтов, связанных с национальной налоговой системой и ее практическим функционированием, которые исторически встроены в культуру страны, включая зависимости и связи, вызванные их постоянным взаимодействием»¹.

А.В. Дёмин в своей статье выделяет две составляющие «налоговой культуры»: интеллектуальную и эмоциональную. Первая, интеллектуальная, включает знания, навыки и опыт в области налогообложения, умение аналитически разбираться в налогово-правовых конструкциях, толковать и применять их в повседневной практике налоговых отношений. Вторая составляющая, эмоциональная, охватывает субъективные оценки налоговой системы с точки

¹ Nerre B. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice // Economic Analysis and Policy. – 2008. – Vol. 38, № 1. – P.36-38.

зрения правовых и внеправовых ценностей, господствующих в конкретном сообществе¹.

Налоговое право – едва ли не единственная отрасль в правовой системе России, где подавляющее число правонарушений и злоупотребление правом совершается с неосторожной формой вины, т. е. по причине незнания и непонимания налоговых норм, а также – неумения их правильно интерпретировать и применять².

Это актуализирует вопрос о создании в стране эффективного механизма налогового информирования, охватывающего не только уровень профессионально мотивированных факторов (государственные служащие, бизнес и обслуживающие его специалисты, научные круги и пр.), но, прежде всего, уровень «массового налогоплательщика». Изучение основ налоговой грамотности нужно внедрять уже с подросткового возраста как обязательный компонент экономико-правового воспитания. На повестке дня – формирование всеобъемлющей системы налогового обучения, без чего радикально поднять средний уровень индивидуальной и групповой налоговой культуры не представляется возможным.

Переходя к эмоциональной составляющей налоговой культуры, сделаем важное замечание: стремление минимизировать, а в идеале – полностью избежать налоговых изъятий, носит универсальный характер по отношению ко всем человеческим сообществам прошлого и настоящего. Дело в том, что чувство собственности – древнейший человеческий инстинкт. Итак, никто не любит платить налоги. Но это происходит не в силу всеобщей испорченности, а потому, что некие

¹ См.: Демин А.В. Совершенствование налоговой культуры как важнейшая предпосылка перехода к «партнерской» модели налогового администрирования // Вестник КЮИ МВД России. – 2016. – № 4 (26). – С.81–85.

² См.: Болотова А. А. Повышение уровня налоговой культуры как основа предупреждения налоговой преступности // Актуальные проблемы авиации и космонавтики. – 2013. – Т. 2, №9. – С.312-314.

внутренние защитные механизмы заставляют человека сопротивляться от посягательства на его личную собственность со стороны кого бы то ни было, включая и государство.

К сожалению, декларируемая на государственном уровне идея создания в российском обществе атмосферы нетерпимости к неуплате налогов остается пока лишь благим пожеланием. «Исторически так сложилось, что в России во все времена существовало крайне неприязненное отношение к налогам, в отличие от западно - европейских стран, высокая налоговая культура которых проявляется в том, что уплата считается предметом гордости налогоплательщиков, налоговая культура прививается с детства»¹.

Даже законопослушные люди с легкостью уклоняются от уплаты налогов, не считая это серьезным проступком. Такие нарушения, как правило, не влекут рисков серьезных репутационных потерь, т. е. мало влияют на деловой и персональный имидж (репутацию) налогоплательщиков. Однако укоренившаяся в общественном сознании точка зрения о том, что неуплата налогов нарушает исключительно интересы государства, глубоко ошибочна, подлежит пересмотру и разъяснению населению.

Уклонение от уплаты налогов подрывает основополагающую идею равенства между налогоплательщиками, неправомерно наделяя правонарушителей конкурентными преимуществами и перекладывая на законопослушных налогоплательщиков налоговое бремя финансирования публичных расходов, которыми пользуются все члены сообщества, включая и тех, кто налоги не уплачивает. Тем самым налоговые правонарушения подрывают не только бюджетную систему страны, но направлены против интересов каждого налогоплательщика, который добросовестно исполняет свои налоговые

¹ Абакарова Р.Ш. Налоговая культура России // Теория и практика общественного развития. – 2014. – №6. – С.148-150.

обязательства перед государством. Этот аспект активно обсуждается нашими зарубежными коллегами. Так, СигридХемелс, проф. Университета им. Эразма Роттердамского (Нидерланды), рассматривает принцип налоговой справедливости в контексте отношений между налогоплательщиками и теми ожиданиями, которые складываются в этих отношениях¹. Автор делает вывод о том, что люди в большей степени готовы платить налоги, если они уверены, что все остальные также их уплачивают. Готовность налогоплательщиков нести различные налоговые обременения в значительной степени зависит от того, в какой степени эти обременения несут другие лица. Тем самым, не только страх перед наказанием, но и внутреннее ощущение справедливости распределения и фактического исполнения окружающими налоговых обязательств выступает для налогоплательщика важным фактором для добросовестного соблюдения налогового законодательства. Такая защита может осуществляться как совершенствованием налогового законодательства и международных договоров в сфере налоговой политики (например, устранением лазеек, снижением различий, использованием так называемых «anti-avoidancerules» - общих правилах и доктринах борьбы с уклонением от уплаты налогов), так и эффективным наказанием самих правонарушителей².

Господствующие в западной науке подходы к поведению налогоплательщиков исходят из концепта «*homoeconomicus*» и экономических моделей рационального выбора, согласно которым выбор между правомерным и неправомерным поведением определяется по итогам рационального взвешивания позитивных и негативных последствий соответствующего действия (бездействия). К первым относятся ожидаемые преимущества от неуплаты налогов, ко вторым –

¹ См.: Hemels S. Fairness. Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law / ed. by Cécile Brokelind. – Amsterdam, The Netherlands: IBFD Head Office, 2014. – P. 413-438.

² См.: Hemels S. Fairness. Указ. соч. – P. 413-438.

связанные с этим издержки (взыскание недоимок, штрафов, репутационные потери и пр.). Такой подход, на наш взгляд, излишне технологизирован и схематичен. Внутренняя мотивация к уплате налогов может обуславливаться разнообразными факторами и варьироваться в различных правовых культурах. Национальный менталитет и религиозное воспитание, господствующие нравы, традиции и стереотипы, гражданская зрелость и уровень образованности, индивидуальные и групповые ценностные ориентации и т. п. играют далеко не последнюю роль в формировании моделей налогового поведения¹.

Важной проблемой является правовой нигилизм в деятельности налоговых органов.² «Правовой произвол в деятельности налоговых органов является уже очевидным явлением российской юридической реальности, у которое имеет свои качественные и количественные характеристики, явлением, оказывающем прямое или опосредованное негативное влияние на всю совокупность правовых отношений в финансово-хозяйственной сфере»³ «В действующем законодательстве лишь декларирована, но не установлена ответственность сотрудников налоговых органов за причинение ущерба налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий. В том, что такая ответственность необходима, сомневаться не приходится»⁴.

И.В. Калинина, анализируя международный опыт налогового администрирования, отмечает, что тенденция рассмотрения деятельности налоговых органов не только и не столько как органов, выполняющих

¹ Богославец Т. Н. Социологический подход в исследовании налоговой культуры // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2012. – № 4. – С. 176-179.

² См.: Бачурин Д.Г. Правовые проблемы налогового контроля в Российской Федерации: Дисс. ... к. ю.н. – Тюмень, 2004. – С. 80.

³ См.: Бачурин Д.Г. Правовые проблемы налогового контроля в Российской Федерации: Дисс. ... к. ю.н. – Тюмень, 2004. – С. 98.

⁴ Бачурин Д.Г. Указ. соч. – С. 98.

исключительно контрольно-надзорные функции, но оказывающих «услуги» налогоплательщикам, все больше набирает силу. Эта тенденция выражается в стимулировании большей открытости и доступности деятельности налоговых органов и полноценного информирования налогоплательщиков¹. Налоговые органы придерживаются таких принципов в своей деятельности:

1. Важной задачей налоговых органов является быть отзывчивыми к индивидуальным обстоятельствам налогоплательщиков, оставаясь последовательными.

2. Отзывчивость выражается в доступном, зависимом от обстоятельств и своевременном информировании, а также в аккуратном и своевременном рассмотрении обращений и апелляций. Это может быть достигнуто путем построения системы и процедур, которые в наибольшей мере направлены на нужды налогоплательщиков, а не налоговой администрации. Примерами этого могли бы служить: облегчение связей с налогоплательщиками через систему единых окон, с тем, чтобы обеспечить доступность услуг там и тогда, где и когда они нужны; усилия, направленные на разработку усовершенствованных электронных средств связи между налогоплательщиком и налоговым органом, которые могли бы включить возможность электронной подачи деклараций, введение средств электронных платежей и online доступа к балансам.

3. Хороший налоговый орган консультируется с налогоплательщиками и другими заинтересованными сторонами по вопросам изменения и развития существенных вопросов налоговой политики и процедур. Это позволяет быть уверенным в том, что расходы на исполнение налоговых обязанностей будут поддерживаться на минимальном уровне, необходимом для достижения правильного исполнения обязанностей в соответствии с налоговым

¹ См.: Калинина И.В. О некоторых международных принципах налогового администрирования // Налоговед. – 2005. – №9. – С. 63-64.

законодательством. Налоговые органы должны также сотрудничать с органами регулирования в создании подходящих общеуправленческих подходов по снижению расходов на исполнение налоговой обязанности с учетом интересов всех уровней управления.

4. Последовательность достигается тем, что применяющаяся политика и процедуры прозрачны и соответствуют национальному налоговому законодательству, международным налоговым соглашениям и нормам. Последовательность также предполагает, что права и обязанности налогоплательщиков, процедуры обжалования и восстановительные механизмы обозначены и доведены до сведения через справочники, приказы, средства массовой информации и образовательные программы.

5. Информация о налогоплательщике должна использоваться только в том объеме, в котором это допустимо законодательством. Законодательство, позволяющее использование информации, которой располагает налоговая администрация (иной, чем была получена в порядке, обмена по договорам) для иных целей, чем цели администрирования, должно быть ограничено.

6. Налоговые органы призываются:

1.1 применять налоговое законодательство честным, заслуживающим доверие и прозрачным образом;

1.2 обозначать и сообщать налогоплательщикам их права и обязанности, а также доступные процедуры обжалования и восстановительные механизмы

(механизмы возмещения);

1.3 предоставлять информацию по существу последовательно и аккуратно, своевременно рассматривать запросы, обращения и жалобы налогоплательщиков;

1.4 обеспечивать наличие доступной и надежной информационной службы по правам и обязанностям налогоплательщиков, которые установлены в налоговом законодательстве;

1.5 гарантировать, что расходы на исполнение налоговых обязанностей поддерживаются на минимальном уровне, необходимом для достижения исполнения обязанностей в соответствии с налоговым законодательством;

1.6 предоставлять налогоплательщикам там, где это возможно, право высказать свое мнение в отношении изменений в политике налогового администрирования и процедурах;

1.7 использовать информацию о налогоплательщике только в пределах, установленных законодательством;

1.8 развивать и поддерживать хорошие рабочие отношения с клиентскими группами и широкой общественностью¹.

В настоящее время, система взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов достаточно развита. В век современных технологий, для дистанционного доступа на протяжении нескольких лет существует сайт www.nalog.ru, где любой гражданин, зарегистрировавшись, может найти информацию по законодательству о налогах и сборах, найти ответы на интересующие себя вопросы, отслеживать поступление и оплату своих налогов, также через Интернет может и оплатить их. Сервис очень удобный, доступный и понятный. Содержит законодательство 92-х регионов Российской Федерации, которая систематически обновляется. Так, относительно законодательства Челябинской области на сайте www.nalog.ru можно получить информацию о наиболее важных законодательных актах региона, например, Закон Челябинской

¹ См.: Калинина И.В. Указ. соч. – С.64-65.

области «О снижении ставки налога на прибыль организации для отдельных категорий налогоплательщиков» в редакции Законов Челябинской области от 30.12.2015 № 288-ЗО, от 12.05.2016 № 349-ЗО, от 05.10.2016 № 413-З¹; Закон от 31.03.2015 № 150-ЗО «О внесении изменения в статью 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге»².

2.2. Формы и методы налогового администрирования как вида управленческой деятельности в финансовой сфере

Налоговое администрирование, как и любая управленческая система, направленная на регулирование налоговых отношений, с целью обеспечения бесперебойного поступления налоговых платежей в бюджетную систему государства, включает в себя определенную совокупность различных форм и методов управления.

Налоговое планирование, налоговый контроль и налоговое регулирование выступают в качестве основных методов налогового администрирования, обладая при этом своими формами, способами и приемами, призванных обеспечить решение конкретных задач в процессе управления налоговыми отношениями. И только оптимальное взаимодействие и сочетание данных методов способно обеспечить достижения главной цели налогового администрирования – обеспечение налоговых поступлений в бюджетную систему государства.

¹ См.: Закон Челябинской области от 23.06.2011 № 154-ЗО (в ред. 30.12.2015 № 288-ЗО, от 12.05.2016 № 349-ЗО, от 05.10.2016 № 413-ЗО) «О снижении ставки налога на прибыль организации для отдельных категорий налогоплательщиков» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»

² См.: Закон Челябинской области от 31 марта 2015 г. N 150-ЗО «О внесении изменения в статью 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге»» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».

Основой налогового планирования является организация функционирования налоговой системы страны и ее структура, которые соответствуют целям налоговой политики.

Рассмотрим налоговое планирование, которое является частью налогового процесса, представляющей деятельность органов государственной власти, местного самоуправления и налогоплательщиков по определению на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет, а также объемов налогов, подлежащих уплате конкретным хозяйствующим субъектом¹. Налоговое планирование – есть оценка налогового потенциала и поступлений налогов и сборов в бюджет. В Российской Федерации налоговое планирование осуществляется органами государственной власти на основе прогноза социально-экономического развития страны ее субъектов, который представляет собой систему показателей и основных параметров социально-экономического развития. Главной целью налогового планирования является экономическое обоснование объемов безвозмездного изъятия в бюджетную систему части валового внутреннего продукта в разрезе основных налогов¹.

Основная цель, которую государство преследует в рамках налогового планирования – получить как можно больше налоговых доходов для реализации возложенных на него функций. Однако такие действия государства упираются в возможности налогоплательщика заплатить те или иные налоги.

На основе решений, принятых по тактическим задачам, формируются стратегические цели, являющиеся составной частью налогового прогнозирования. В данном случае в основе налогового прогнозирования лежат результаты научных исследований, отчетные и аналитические данные, получаемые в процессе

¹ См.: Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавров. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – С.109.

исполнения налоговых обязательств. Налоговое прогнозирование включает в себя: прогнозирование изменений структуры налогов и сборов, поиск более эффективных способов использования налогов, прогноз налогового потенциала страны или отдельного региона, оценка эффективности работы по соблюдению налогового законодательства, прогноз возможности применения различных мер стимулирования или принуждения налогоплательщиков; оценка платежеспособности организаций и физических лиц, прогнозирование количества налогоплательщиков, прогноз налоговых поступлений; демографический прогноз.

Примечательно, что в процессе налогового планирования обеспечиваются интересы обеих сторон, устанавливая оптимальный уровень налогообложения, что способствует достижению необходимого баланса финансовых возможностей сторон. Регулирование налоговых платежей – это форма целенаправленного управляющего воздействия, ориентированного на поддержание равновесия в налоговых отношениях посредством введения в эти отношения регуляторов.

Целью налогового регулирования является решение задач в сфере налогового администрирования путем уравнивания общественных,

¹См.: Баташев Р.В. Формы и методы механизма налогового администрирования // Сборник научных трудов по итогам международной научно-практической конференции. – Грозный, 2015. – С. 155.

корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых правоотношений. Следует отметить, что налоговое регулирование, прежде всего, призвано обеспечить интересы государства в рамках бюджетно-налоговой политики, то есть обеспечение максимальных объемов налоговых поступлений в бюджет для соблюдения общественных интересов.

В качестве форм реализации данного метода налогового администрирования можно рассматривать:

1. изменения срока уплаты налогов и сборов;
2. урегулирование налоговой задолженности.

Изменение срока уплаты налога и сбора представляет собой перенос установленного законодательством срока уплаты налога и сбора на более поздний срок. При этом срок уплаты может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части путем начисления процентов на соответствующую сумму задолженности.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что основными формами изменения срока уплаты налоговых платежей является отсрочка, рассрочка и инвестиционный налоговый кредит. Изменение сроков уплаты налогов и сборов предусматривает заявительный порядок. Предоставление налогоплательщику права на изменение срока уплаты налогов и сборов не отменяет существующей и не создает новую обязанность по исчислению и уплате налоговых платежей.

В российской налоговой практике регулирование налоговой задолженности (обеспечение интересов государства как кредитора в делах о банкротстве и процедурах банкротства, списание безнадежных долгов, реструктуризация налоговой задолженности) осуществляется в трех основных формах: добровольной, принудительной и судебной.

Добровольная форма предусматривает, что налогоплательщик самостоятельно исполняет обязанности, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов в бюджет.

Предоставление права на реструктуризацию налоговой задолженности является основным способом регулирования налоговой задолженности в рамках добровольного исполнения налоговых обязанностей. При применении принудительной формы урегулирования налоговой задолженности осуществляется внешнее воздействие на налогоплательщика. Судебная форма предусматривает взыскание налоговой задолженности с налогоплательщика через суд. На сегодняшний день стремление государства к увеличению роли института урегулирования налоговой задолженности как метода налогового администрирования политически и экономически вполне оправданно.

Необходимым условием эффективного налогового администрирования является налоговый контроль. Основная цель налогового контроля – обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах. Контроль в сфере налогообложения должен вести к решению задач, отвечающих интересам государства и общества. Налоговый контроль рассматривается как деятельность уполномоченных органов по контролю и надзору за соблюдением налогоплательщиками налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым Кодексом Российской Федерации.

В сфере государственно-правового регулирования налоговый контроль используется как механизм, при помощи которого определяется соответствие поведения и деятельности хозяйствующих субъектов правовым предписаниям. Особенностью налогового контроля является то, что он осуществляется специально уполномоченными органами государства, которые наделены определенными полномочиями в сфере налогообложения.

Налоговый контроль может осуществляться в следующих формах:

1. налоговые проверки (камеральная и выездная);
2. учет организаций и физических лиц;
3. получение объяснений налогоплательщиков;
4. проверки данных учета и отчетности;
5. осмотр помещений и территорий.

Эффективность налогового контроля определяется уровнем мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей,

полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, снижением, числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля. Оптимальное соотношение перечисленных методов и форм налоговыми органами в процессе осуществления налогового администрирования обеспечивает максимальную мобилизацию налоговых платежей в бюджеты различных уровней бюджетной системы.

Важнейшим направлением налоговой политики страны остается обеспечение бюджетной устойчивости и сбалансированности бюджетной системы. В целях привлечения дополнительных доходов в бюджетную систему РФ альтернативой введения налога с продаж и увеличения ставки по НДС стало принятие комплекса поправок в Налоговый кодекс, получившего название «налоговый манёвр»¹. Основой налогового маневра стало сокращение вывозных таможенных пошлин на нефть и нефтепродукты (в 1,7 раза за три года на нефть, в 1,7–5 раз на нефтепродукты в зависимости от видов нефтепродуктов с одновременным повышением ставок налога на добычу полезных ископаемых (далее - НДПИ) – на нефть в 1,7 раза и газовый конденсат в 6,5 раза). При этом в целях предотвращения повышения цен на нефтепродукты и топливо внутри страны вводится поэтапное сокращение ставок акциза на нефтепродукты в 2,2 раза в течение трех лет, а также предоставление налогового вычета из сумм акциза при получении (приобретении в собственность) отдельных нефтепродуктов (бензина, авиационного керосина и др.). Основными составляющими налоговой нагрузки в нефтяной отрасли являются НДПИ и экспортная пошлина, если компания экспортирует и не ограничивается внутренним рынком. В условиях резкого снижения курса рубля по отношению к основным валютам при одновременном снижении стоимости нефти следует пересчитать ожидаемые бюджетные поступления и налоговую нагрузку компаний за счет корректировки таможенной пошлины и размеров НДПИ. В таких условиях

¹Федеральный закон от 24.11.2014 № 366-ФЗ (последняя редакция) «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 24.11.2014 № 366-ФЗ (последняя редакция) // Российская газета. 28.11.2014. – № 272. – Ст.6544.

сомнительно, что большой налоговый манёвр в нефтяной отрасли простимулирует активизацию разработки новых месторождений и более эффективное использование действующих.

Кроме того, налоговый маневр включает:

– дополнение перечня подакцизных товаров (включение в перечень бензола, параксилола или ортоксилола, а также авиационного керосина и природного газа); – увеличение налоговой ставки по налогу на прибыль с 9 до 13% по доходам российских организаций в виде дивидендов;

– увеличение ставки НДФЛ в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами резидентами РФ, с 9 до 13%;

– индексацию ставок водного налога на установленные коэффициенты, а также увеличение ставок налога при заборе (изъятии) ресурсов их водных объектов для водоснабжения населения.

Вторым приоритетным и последовательно реализуемым направлением налоговой политики РФ является борьба с массовым вывозом капиталов за рубеж и выведением налоговой базы из-под налогообложения в РФ.

Данное направление включает:

-совершенствование налогообложения иностранных компаний, действующих на территории России;

-изменение законодательства в сфере налогообложения процентов и дивидендов, получаемых от иностранных компаний;

-улучшение законодательства и практики работы с трансфертным законодательством, совершенствование правил о «недостаточной капитализации» ст. 269 Налогового Кодекса РФ;

-создание механизма налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний;

-введение мер противодействия по уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных собственников;

-активное международное сотрудничество и «подключение» к проектам по противодействию снижению налоговой базы и перенесению доходов.

Так, с 1 января 2012 г. на основании принятия Федерального закона № 227ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»¹ в РФ действует новый механизм контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами, организациями, входящими в состав объединений и корпораций, и прочими субъектами, преследующими цель занижения налоговой базы по НДС, НДСПИ, налогу на прибыль и НДФЛ.

Отметим, что модернизированный подход к организации контроля цен по сделкам существенно приближен к практике деятельности развитых зарубежных стран (Руководству ОЭСР): изменился состав взаимозависимых лиц, использованы новые критерии отнесения сделок к контролируемым, усовершенствованы методики доказательства соответствия применяемой цены рыночным условиям, изменилась последовательность контрольных мероприятий, введены новые контрольные органы: Управление трансфертного ценообразования и

¹ Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ (ред. от 05.04.2013) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Российская газета. – 22.08.2011. № 159.

международного сотрудничества и Межрегиональная инспекция ФНС России по ценообразованию для целей налогообложения, формируются системные базы данных (СПАРК, AMADEUS, ORBIS).

Отличительной особенностью нового порядка контроля цен по сделкам является его превентивный характер и перенос ответственности на налогоплательщиков.

Это означает, что при наличии у организации сделок, приравненных к контролируемым, они обязаны сами формировать доказательную базу и определять размер отклонений цен по сделкам от рыночных цен. Кроме того, налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы особый комплект документации – «уведомления о контролируемых сделках», содержащий подробную информацию о характере производственно-финансовой деятельности налогоплательщика, его партнерах, о контролируемых сделках и реализуемой методике подтверждения фактической цены проведенной сделки как рыночной¹.

Дальнейшая работа направлена на обеспечение соответствия результатов действия правил о трансфертном ценообразовании международным стандартам. В число налоговых мер по деофшоризации экономики России входит принятие закона о контролируемых иностранных компаниях².

Закон предусматривает налогообложение нераспределенной прибыли иностранной компании, которая контролируется организациями или физическими

¹ См.: Гринкевич Л.С., Олофинская Ю.П. Внедрение методики управления рисками контроля цен по сделкам в практическую деятельность российского бизнеса // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. – Томск, 2014. – № 4 (28) . – С. 87–94.

² См.: Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ (ред. от 15.02.2016) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // Российская газета. – 28.11.2014. – № 272. – Ст.6544.

лицами – налоговыми резидентами РФ – соответственно налогом на прибыль организаций или налогом на доходы физических лиц в соответствии с правилами российского налогового законодательства. Определено, кто и при каких условиях будет признаваться контролируруемыми иностранными компаниями и контролирующими лицами, предусмотрено обязательное уведомление налогоплательщиками о своем участии в иностранных и российских организациях и иностранных структурах. Правительство считает, что введение данной меры будет стимулировать возврат бизнеса и его доходов под юрисдикцию России.

Отдельным направлением противодействия уклонению от налогообложения и получению необоснованной налоговой выгоды посредством использования низконалоговых юрисдикций и двусторонних договоров об избежании двойного налогообложения при выплате дивидендов, процентов, роялти является борьба с сокрытием бенефициарных собственников.

В соответствии с Национальным планом мероприятий, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных владельцев компаний¹ (утв. Правительством РФ 30 апреля 2014 г. № 2672п-П13) планируется выполнение следующих мероприятий:

- введение обязанности юридических лиц по формированию и ведению реестра бенефициарных собственников с обеспечением к нему доступа со стороны правоохранительных, налоговых и других компетентных органов;
- совершенствование механизмов информационного обмена между компетентными органами как на национальном, так и на международном уровне².

¹ См.: Национальный план мероприятий, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных владельцев компаний (утв. Правительством РФ 30 апреля 2014 г. № 2672п-П13) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70554930/#ixzz50aMnOcAa> (дата обращения: 21.11.17).

² См.: Основные направления налоговой политики РФ на 2015 год и на плановый период 2016-2017 годов (Одобрены Правительством Российской Федерации 1 июля 2014 года) //

В качестве дополнительных обеспечительных мер также планируется введение запрета на предоставление любых форм государственной поддержки компаниям, использующим офшорные структуры, а также запрета на заключение с ними государственного контракта.

К числу мер по противодействию сокрытия доходов также относится совершенствование правил «тонкой капитализации» – это скрытое перераспределение дивидендов под видом процентных займов: помимо выявления и идентификации данных схем, принято решение, что если задолженность организации в три раза и более превышает уставной капитал, налоговые органы переквалифицируют выплаты в дивиденды. На международном уровне Российская Федерация ратифицировала Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам¹² (её подписали уже 99 стран), которая дает налоговым органам серьёзные рычаги по деофшоризации экономики, в том числе проведение совместных проверок по налогам; возможность взыскания налоговой задолженности из-за рубежа, организация автоматического обмена информацией между налоговыми администрациями разных стран.

Отметим, что пока существенных результатов нововведения по противодействию снижению налоговой базы и перенесению доходов не имеют, кроме того, высказываются опасения о возможном обратном эффекте – становится

Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «КонсультантПлюс».

¹ Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам» (Заключена в г.Страсбурге 25.01.1988) (с изм. и доп. от 27.05.2010) // Собрание законодательства РФ.

² .03.2016. – № 12. – Ст. 1586.

непривлекательной идея создания международных холдинговых компаний в России¹.

Одним из важнейших приоритетов российской налоговой политики является сохранение и развитие человеческого капитала. В рамках данного направления с 1 января 2015 г. в НК РФ введена новая глава «Налог на недвижимое имущество физических лиц»² Закон основывается на введении новых принципов в налогообложении имущества физических лиц, направленных на более полный охват объектов налогообложения и обеспечение принципа справедливости в налогообложении в зависимости от условий проживания и реальной рыночной стоимости объектов налогообложения. Новый порядок налогообложения может вводиться субъектом РФ вплоть до 2020 г. Обязательным условием введения является утверждение результатов государственной оценки объектов капитального строительства.

Аналогично стандартным вычетам по НДФЛ предусматриваются «жилищные» налоговые вычеты в размере стоимости установленной площади (м.кв.) объекта (дом, квартира, комната). Размер ставок на жилые помещения составляет – до 0,1 %.

Понятно, что новый подход к налогообложению имущества физических лиц вызывает тревогу у населения – правильно ли оценили их объект? Не станет ли уплачиваемая сумма налога непосильной для семейного бюджета? Следует отметить, что на переходный период субъектами РФ налоговые ставки

¹ См.: Налоговая нагрузка на бизнес в 2014 году. Непростые налоговые решения: повысить, зафиксировать, понизить? / под ред. Чубарова В.В. // X Всероссийский налоговый форум. Налоговый маневр – 2014: взгляд бизнеса и власти. – Москва, 2014. – С.12-16.

² См.: Федеральный закон от 04.10.2014 № 284-ФЗ (последняя редакция) «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц» // Собрание Законодательства РФ. – 06.10.2014. – № 40 (Часть II). – Ст. 5315.

установлены исходя из проведённых прогнозных расчетов ожидаемых величин налога, подлежащего к уплате по группам недвижимости, которые не допускают

существенного увеличения налоговой нагрузки (за исключением дорогих объектов капитального строительства). Хотя, конечно, возможны различные отклонения и перекосы.

Также отметим, что с 2016 г. планировалось полное освобождение доходов от продажи жилой недвижимости вне зависимости от сроков владения ею (более или менее трех лет)¹.

Следующим самостоятельным направлением налоговой политики РФ стало совершенствование налогового администрирования. Так, в соответствии с дорожной картой «Совершенствование налогового администрирования» в 2015 – 2017 гг. будет продолжен комплекс мер по дальнейшему усовершенствованию налогового администрирования.

В части нововведений особо следует выделить:

– реформирование концептуального подхода к организации контроля за налогоплательщиками, в том числе применение контрольных процедур воздействия налоговыми органами на налогоплательщика в соответствии с моделью его поведения: исполняет ли налогоплательщик все обязанности и является добросовестным;

- a) старается, но не всегда успешно; не хочет исполнять обязанности и применяет различные схемы уклонения от уплаты налогов;
- b) использует ненаблюдаемую экономику;
- c) изменение процедуры отбора налогоплательщиков с максимальным исключением человеческого фактора;
- d) повышение результативности контрольных мероприятий и качества

¹ См.: Основные направления налоговой политики РФ на 2015 год и на плановый период 2016-2017 годов (Одобрены Правительством Российской Федерации 1 июля 2014 года) // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «КонсультантПлюс».

процедур досудебного рассмотрения налоговых споров;

– внедрение института «предварительного налогового разъяснения», что должно существенно уменьшить количество налоговых споров и соответственно судебных разбирательств.

Предварительное налоговое разъяснение – это квалифицированный обоснованный ответ налогового органа на обращение налогоплательщика по правильности налогообложения той или иной хозяйственной операции. Таким образом, оно выдается на будущие операции и особо актуально, например, при согласовании налогоплательщиками контролируемых сделок в рамках контроля трансфертного ценообразования. Данный механизм должен повысить статус уже привычных налоговых разъяснений, регламентировать правоотношения и налоговые последствия и, вероятно, на первых этапах должен распространяться на крупные сделки;

– введение института «горизонтального налогового мониторинга», когда налоговый орган в режиме реального времени получает доступ к данным бухгалтерского и налогового учета налогоплательщика и может проверять и согласовывать правильность и своевременность отражения хозяйственных операций налогоплательщика, формирования налоговых баз и их отражения в отчетности. В случае расхождения мнения налогоплательщика с позицией налогового органа инициируется взаимосогласительная процедура на уровне центрального аппарата ФНС. При подаче заявления о налоговом мониторинге к данным налогоплательщикам не будут применяться иные формы налогового контроля (выездные и камеральные налоговые проверки). Понятно, что в этом случае значительно снижаются налоговые риски бизнеса и формируется максимально возможная доверительная схема отношений между фискальными органами и налогоплательщиками.

Горизонтальный налоговый мониторинг реализовывался в 2012–2013 гг. в качестве пилотного проекта, например в ОАО «РусГидро», ОАО «ИНТЕР РАО

ЕЭС», ОАО «Мобильные ТелеСистемы», «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.», ОАО «Северсталь», «Интер РАО»¹.

В настоящее время данный механизм могут использовать крупнейшие налогоплательщики, стоимость активов которых составила за год более 3 млрд руб., суммарная доля доходов за предыдущий налоговый период была равна 3 млрд руб., а общая сумма налогов (ДС, налога на прибыль организаций, акцизов, НДС) превысила 300 млн руб.². С 1 января 2016 г. Воспользоваться горизонтальным мониторингом смогут консолидированные группы налогоплательщиков; – упорядочивание статуса института налогового консультирования на основе принятия закона «О налоговом консультировании», позволяющего регламентировать деятельность налоговых консультантов: законодательно урегулировать порядок налогового консультирования, установить права и обязанности налоговых консультантов и пользователей их услуг, гарантии качества этих услуг, ответственность как конкретного налогового консультанта, так и их профессионального сообщества;

– введение полноценной версии и совершенствование функционала личного кабинета налогоплательщиков – юридических лиц; отметим, что с 1 июля 2015 г. вступает в силу закон, устанавливающий официальный статус интернет-сервиса «Личный кабинет налогоплательщика», позволяющий почти полностью избежать контакты налогоплательщиков с налоговыми органами: представлять налоговую отчетность в электронном виде (без фирм посредников), контролировать расчеты в режиме on-line, получать в электронном виде документы от налоговых органов, производить уточнения, зачет или возврат и многое другое;

¹ См.: Официальный сайт Федеральной налоговой службы. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/4171938/> (дата обращения: 22.11.17).

² См.: Мишустин М.В. Основные направления налоговой политики России до 2017 года / под ред. Чубарова В.В. // X Всероссийский налоговый форум. Налоговый маневр – 2014: взгляд бизнеса и власти. – Москва, 2014. – С.16-27.

– введение личного кабинета налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей, особенностью которого станет своеобразный «ликбез» для данных субъектов малого бизнеса;

– расширение электронного документооборота между налогоплательщиками и налоговыми органами за счет введения возможности 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; – применение новой архитектуры администрирования НДС, основанной на электронном декларировании товарооборота (счетов-фактур); таким образом, налогоплательщики теперь обязаны представлять декларацию по НДС в электронном виде с прикреплением к ней книги учета счетов-фактур также в электронном виде, что позволит налоговым органам в автоматическом режиме выявлять «налоговые разрывы».

На протяжении последних лет продолжается ранее начатое направление налоговой политики по стимулированию инвестиционной активности и обеспечению опережающего социально-экономического развития на Дальнем Востоке и в Восточной Сибири. Речь идет о налоговом стимулировании реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа, Забайкальского края, Республики Бурятия, Иркутской области с расширением этого режима на Республику Хакасия, Республику Тыва, Красноярский край, Крым и Севастополь. На данных территориях должны быть созданы особые условия ведения предпринимательской деятельности для новых предприятий, в том числе пятилетние «каникулы» по налогу на прибыль организаций, НДС (за исключением нефти и газа), земельному налогу, налогу на имущество организаций. Предусматривается также введение преференций по

страховым взносам во внебюджетные фонды, которые будут определены законодательством о государственном социальном страховании¹.

Предложенная мера направлена на привлечение капитальных вложений и бизнеса, рассчитана на последующий бюджетный и социально-экономический эффект для территорий. Однако при этом приведет к дополнительному неравенству в инвестиционной привлекательности отдалённых территорий, например, Западной и Восточной Сибири. В качестве новых мер по стимулированию предпринимательской активности и налоговому «оформлению» малым предпринимательством отношений с государством стало введение «налоговых каникул» для малого бизнеса в 2015–2018 гг, в том числе и на территории Челябинской области². Налоговые каникулы могут вводиться региональными уровнями власти для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, выбравших патентную систему налогообложения или упрощенную систему налогообложения и осуществляющих деятельность в производственной, социальной и научной сферах, в виде налоговой ставки в размере 0%. При этом субъектам РФ предоставлено вправо устанавливать ограничения на применение налоговой ставки в размере 0%, в том числе в виде предельного размера доходов индивидуальных предпринимателей, количества наемных работников и иных показателей. Планируется, приняв давно разрабатываемый Закон о самозанятых гражданах² расширить и сферу

¹ См.: Бондаренко О.А. Налоговый консультант должен иметь комплексную подготовку – обладать знаниями юриста и аудитора // Российский налоговый курьер. – 2014. – № 3. – С. 4–7.

² См.: Закон Челябинской области от 27.12.2016 № 479-ЗО «О внесении изменений в Закон Челябинской области от 28.01.2015 №101-ЗО «Об установлении налоговой ставки в размере 0 процентов для индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной системы налогообложения и патентной системы налогообложения на территории Челябинской области» [Электронный ресурс] /Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn74/news/tax_doc_news/6404171/ (дата обращения: 22.11.17). ² См.: Официальный сайт Российской газеты. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://rg.ru/2017/05/29/v-rossii-nachali-razrabatyvat-zakonoproekt-o-samozaniatyhgrazhdanah.html> (дата обращения: 22.11.17).

применения патентной системы налогообложения, предложив её так называемым «самозанятым» гражданам. Предполагается, что самозанятые граждане будут становиться на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщиков патентной системы налогообложения и в качестве индивидуальных предпринимателей на основании заявления на получение патента и сниматься с учета в качестве налогоплательщиков и индивидуальных предпринимателей по истечении срока действия этого патента. Что касается оценки эффективности проводимой налоговой политики России, то она должна даваться по комплексу показателей, раскрывающих основные функции налоговой системы: фискальной эффективности, результативности регулирования социально-экономических процессов в обществе в соответствии с тактическими и стратегическими планами развития страны, эффективности налогового контроля в целом и его отдельных направлений, соответствия распределительных процессов федеративному устройству страны и проч. Можно однозначно сказать, что фискальную функцию налоговые органы обеспечивают, активно совершенствуется механизм реализации контрольной функции, а вот регулирующая и распределительная функции нуждаются в концептуально-методической доработке, обосновании новых инструментов и их дальнейшем внедрении в налоговую систему РФ.

Итак, применяемые ранее инициативы в налоговой политике страны в основном направлены на «точечное» улучшение методов и инструментов налоговой системы и постепенную корректировку результативности выполнения ею основных функций.

В качестве промежуточного вывода отметим, что налоговое планирование, налоговый контроль и налоговое регулирование выступают в качестве основных методов налогового администрирования, обладая при этом своими формами, способами и приемами, призванных обеспечить решение конкретных задач в процессе управления налоговыми отношениями. И только оптимальное взаимодействие и сочетание данных методов способно обеспечить достижения

главные цели налогового администрирования – обеспечение налоговых поступлений в бюджетную систему государства. Ключевой целью налогового регулирования, на наш взгляд, является решение задач в сфере налогового администрирования путем уравнивания общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых правоотношений. Следует отметить, что налоговое регулирование, прежде всего, призвано обеспечить интересы государства в рамках бюджетно-налоговой политики, то есть обеспечение максимальных объемов налоговых поступлений в бюджет для соблюдения общественных интересов.

2.3. Совершенствование налогового администрирования в России

Такие понятия как глобализация, гармонизация на сегодняшний день применимы в качестве вектора реформирования многих отраслей права и экономики.

Не является исключением и налоговое право. Обратить внимание именно на данную сферу нас заставляет не только, что устойчивое состояние государственных финансов является основным условием успешной реализации проводимых в государстве реформ, но и тот факт что на сегодняшний день между государствами наблюдается оформление такого явления как налоговая конкуренция за налоговые ресурсы¹. Иными словами доступность, стабильность и справедливость налоговой системы можно считать одним из важнейших конкурентных, обуславливающих в том числе и инвестиционную привлекательность.

¹ См.: Шувалова Е.Б. Налоговые системы зарубежных стран: учебно- практическое. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2010. – С. 25.

Наличие эффективной системы налогового контроля является одним из необходимых условий успешной налоговой политики государства. Однако, это именно та сфера в которой уместно говорить об использовании положительного зарубежного опыта в целях как усовершенствования национальной налоговой политики гармонизации налогового законодательства разных стран.

Нельзя не обратить внимание на то, что российский законодатель всё больше внимания уделяет вопросам снижения административного давления на малый и средний бизнес (упрощенная система налогообложения, налоговые каникулы и т.д.), а так же внедряет прогрессивные системы по ведению текущего налогового контроля для более крупных субъектов предпринимательской деятельности. Тем ни менее, стоит сказать, что в России налоговые органы ориентированы все же более на выполнение краткосрочных задач в виде повышения сумм доначисленных налогов, нежели на реализацию таких долгосрочных задач как снижение административного давления.

В мировой практике выделяются две модели взаимоотношений налоговой администрации с налогоплательщиками: агрессивная (репрессивная) и партнёрская (превентивная). Необходимо признать, что отечественная система налогового администрирования, на сегодняшний день, более тяготеет к агрессивной модели, что порождает извечное противостояние налогоплательщика и налогового органа и, как следствие, колоссальное количество налоговых споров.

Олицетворяет эти две модели, в том числе, и приоритетный вид налогового контроля, который избирает для реализации налоговой политики то или иное государство. Речь идёт о последующем, текущем и предварительном контроле.

Любая выездная налоговая проверка, так или иначе, представляет собой вид ретроспективного контроля, так как проверяемый период значительно «отстаёт» от времени проведения проверки, следовательно, избежать споров и согласовать позиции налогоплательщика и налогового органа не представляется

возможным. Текущий и предварительный контроль имеет принципиально иные основы функционирования, принципы и цели.

Первые важные шаги по внедрению текущего и замене им выездного налогового контроля российским законодателем уже предприняты: введен раздел V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга»¹. Данный институт успешно применяется во многих развитых странах - Германии, Франции, США и многих других. На сегодняшний день в п.3 ст. 105.26 НК РФ установлены достаточно жесткие критерии для организаций, имеющих право воспользоваться процедурой налогового мониторинга, а именно: заключить соглашение о расширенном информационном воздействии. И нетрудно заметить, что под данный перечень подпадает небольшой круг хозяйствующих субъектов. Однако, на наш взгляд, даже для представителей малого предпринимательства: индивидуальных предпринимателей целесообразно ввести процедуру периодической выгрузки в налоговый орган данных учёта доходов и расходов, взамен на отказ от проведения выездных налоговых проверок.

Данная процедура, на наш взгляд, будет даже более удобной чем «льготная» возможность заверения последнего листа книги учёта доходов и расходов для индивидуальных предпринимателей².

В данном случае, действительно, можно будет говорить о появлении действенного универсального инструмента, снижающего административное давление на малый бизнес, затраты трудовых и временных ресурсов налоговых органов, а также снижающего предпринимательские риски. Таким образом, на наш

¹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – 3824 с.

² См.: Приказ Минфина России № 86н, МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002 (с изм. от 19.06.2017) «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» (Зарегистрировано в Минюсте России 29.08.2002 № 3756) // Российская газета. – 11.09.2002. – № 171.

взгляд, целесообразно пересмотреть критерии для лиц, имеющих право обратиться с заявлением о заключении соглашения о налоговом мониторинге, расширив тем самым, круг лиц, которым будет доступна данная процедура. Такие критерии, уже были предложены в научной литературе : например, данные об отсутствии фактов совершения налоговых правонарушений; соответствие определенным значениям налоговой нагрузки¹.

Так или иначе, данный институт представляется, безусловно, прогрессивным и нуждающимся в дальнейшем развитии.

Теперь обратимся к иному механизму налогового администрирования - предварительному контролю. Предварительный контроль как таковой пока не известен российскому налоговому законодательству, однако, имеются нормы, позволяющие утверждать, что законодатель уделяет внимание данному вопросу. Речь идет о п.1 ст. 21 и п. 1 и 8 ст.75 НК РФ, согласно которым, налогоплательщик, выполняющий письменные разъяснения финансового или иного уполномоченного органа, которые он ранее получил, не может быть привлечен к налоговой ответственности , оставаясь при этом обязанным уплатить недостающую сумму налогов.

Данную процедуру нельзя считать предварительным налоговым контролем, так как объективный, по мнению налогоплательщика, запрос в видении налогового органа может являться некорректным, неполным, не относиться к спорной ситуации. Следовательно, разъяснения, данные в ответ на такой запрос, не подлежат применению, что мешает использовать порядок, предусмотренный подп. 2 п. 1 ст. 21 НК РФ, в качестве надежного инструмента предварительного

¹ См.: Шешукова Т.Г. К вопросу о методах совершенствования налогового контроля в России // Аудитор. – 2015. – № 1-2. – С. 90.

налогового контроля¹. В этой связи представляется необходимым рассмотреть зарубежный опыт, где институт предварительного налогового контроля (налогового рескрипта) является распространённой формой налогового контроля.

Например, в США налоговый орган направляется ответ налогоплательщику, обратившемуся с предварительным запросом по сделке, которую он намеревается заключить. Полученные ответы применяются в отношении всех аналогичных ситуаций и могут использоваться налогоплательщиками в судах в качестве аргумента.

Стоит также обратиться к странам романо-германской правовой семьи, чей опыт еще более применим. Так, в Швеции фискальный рескрипт представляет собой выдачу Комиссией по налоговому праву предварительного заключения о налоговых последствиях той или иной сделки. Предварительное заключение является обязательным для налоговых органов и применяется при условии, что налогоплательщик пожелает этого.

Интересен также опыт Израиля, как государства со смешанной правовой системой: в Израиле налогоплательщик может обратиться за консультацией до заключения сделки, во время и после ее совершения, при этом главное условие – подать просьбу о налоговом решении до срока сдачи годового отчета. В случае, если выданное решение противоречит позиции налогоплательщика, он не обязан им руководствоваться и может оспорить его в суде.

Возвращаясь к национальному законодательству, отметим, что введение фискального рескрипта обсуждается не только на уровне научной литературы, но и в правительственных кругах. Так Распоряжением №162-р от 10.02.2014 «Об утверждении плана мероприятий ("дорожной карты") "Совершенствование

¹ См.: Максимовских Д. В. Перспективы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации: сближение механизмов налогового контроля в России и Зарубежом // Академический вестник. – 2015. – № 2 (32). – С. 57-70.

налогового администрирования" Правительство утвердило план мероприятий «Совершенствование налогового администрирования» на период 2016-2017 г., в котором, в том числе, предполагается изучение возможностей внедрения института «предварительного налогового контроля».

В свете рассмотрения перспектив реформирования налогового администрирования в России важно отметить, что интенсивность использования налоговыми органами современных информационных технологий выходит на качественно новый уровень.

Так, на состоявшейся 30 ноября 2017 года конференции, организованной Институтом Налогового менеджмента и экономики недвижимости НИУ ВШЭ «Актуальные вопросы налогового администрирования. Перспективы налогового контроля на 2017 год. Новации в сфере электронного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков», в качестве ключевого направления совершенствования форм и методов налогового контроля на ближайшую перспективу была обозначена именно перспектива расширения функционала информационных технологий и развития инструментов налогового контроля¹.

На вышеуказанном мероприятии, выступая в качестве ключевого спикера, начальник Управления камерального контроля ФНС России А.В. Егоричев отметил успешные результаты использования в контрольной работе системы «АСК НДС». Данная система представляет собой комплекс, обрабатывающий сведения из счетов-фактур и книг покупок-продаж, представляемых налогоплательщиками в электронном виде. Аналитические инструменты данного комплекса позволяют налоговым органам выявлять «недобросовестных» плательщиков НДС,

¹ См.: Высшая школа экономики. Национальный исследовательский университет. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://re.hse.ru> (дата обращения: 10.10.2017)

использующих схемы уклонения от уплаты налогов, в том числе путем обналичивания.

В процессе обсуждения перспектив совершенствования налогового администрирования, акцент был сделан во многом именно на выявление «обналичивающих площадок», а не отдельных налогоплательщиков, чьи сделки по тем или иным критериям могли бы вызвать вопросы об их добросовестности.

Данный фактор является важным в том числе и потому, что выявление и пресечение функционирования так называемых «обналичивающих площадок» способно принести пользу не только с публично-правовой-фискальной точки зрения, но и во многом упростит задачу добросовестным налогоплательщикам в доказательстве своей налоговой «чистоте».

На современном этапе применения методов налогового администрирования существует отнюдь не позитивная практика истребования территориальными налоговыми органами у налогоплательщиков чрезмерного количества пояснений по сделкам, вызывающих у них какие-либо вопросы. При этом, в подавляющем большинстве случаев, «сомнительные» по мнению представителей налоговых органов сделки никакого отношения к уклонению от уплаты налогов не имеют¹. Стоит отметить, что на наш взгляд, развитие системы налогового администрирования наряду с развитием методов анализа электронных баз данных позволит свести к минимуму истребование у хозяйствующих субъектов подобного рода пояснений.

Отдельного внимания, на наш взгляд, заслуживает проблема «человеческого фактора на местах» в системе налоговых органов. Если обратиться к истории, то можно заметить, что за последние двадцать лет требования к специальностям,

¹ См.: Высшая школа экономики. Национальный исследовательский университет. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://re.hse.ru> (дата обращения 10.10.2017)

связанным с производством и обработкой информации меняются чрезвычайно быстро, как легко одна технология сменяет другую и как незаметно и быстро в дополнение к технологиям электронного документооборота могут появиться в повседневной жизни технологии блокчейна, смарт-контракты и другие кажущиеся сегодня революционными решения. Умение налогового эксперта и иных специалистов, чья работа тесно связана с информацией, быстро ориентироваться в постоянно развивающейся технологической среде уже является знаковым показателем высокой компетенции, и важность этого умения будет в дальнейшем только расти.

Эволюционным развитием системы электронного контроля на ближайшую перспективу будет являться интеграция баз данных налоговых органов и таможенной службы, что позволит полностью контролировать не только внутрироссийские обороты но и взять под контроль трансграничное движение налоговой базы по НДС. Учитывая внедрение в практику маркировки отдельных видов товаров (в частности меховых изделий) централизованную фискализацию ККТ, реализация данного решения фактически приведет к тотальному электронному контролю. При этом остается нерешенным вопрос относительно того, готово ли бизнес-сообщество к тотальному контролю в современных социально-экономических условиях и сложившихся бизнес-отношений, особенно в удаленных регионах страны.

Рассматривая развитие электронного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, большинство экспертов отмечают огромный прорыв по данному направлению ¹. Так, например, достаточно отметить возможность

¹ См.: Беспалов М.В. Информационное взаимодействие в системе налоговых органов: основные задачи, проблемные точки и перспективы развития // Бухгалтер и закон. – 2013. – №5(167). – С.13.

²См.: Информация ФНС России «О возможности сохранить справку 2-НДФЛ на компьютер в

электронного предоставления пакета документов, подтверждающих право на возмещение НДС по экспортным операциям. Следует также отметить и развитие программных комплексов обеспечивающих ведение налогового и бухгалтерского учета. Современный тандем электронных систем налоговых органов и налогоплательщиков позволяет фактически полностью автоматизировать большую часть элементов взаимодействия². Рассмотрим также ключевые современные методологические изменениями налогового законодательства. В настоящее время Советом Федерации одобрен законопроект (принятый Государственной Думой в третьем чтении 18 ноября 2017 года, который вносит ряд существенных поправок в Налоговый кодекс. В качестве наиболее значимых изменений можно выделить изменение порядка начисления пени за нарушение сроков исполнения обязанностей по уплате налогов. Так если ранее действовала формула 1/300 ставки рефинансирования за каждый день просрочки, то с 1 октября 2017 года применяется 1/150, начиная с 30 дня допущенной просрочки.

2017 год – первый год отчетности для налоговых резидентов России по принадлежащим им иностранным компаниям. Новые обязанности налогоплательщиков были введены в 2015 году Федеральным законом № 376-ФЗ от 24 ноября 2014 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)»¹. До 20 марта 2017 года налоговые резиденты России (организации и физические лица) обязаны подать

Личном кабинете налогоплательщика для физических лиц» // Солидарность. – 2017. – № 43. – С.15

¹ См.: Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ (ред. от 15.02.2016) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // Российская газета. – 28.11.2014. – № 272. – Ст.6544.

Уведомление о контролируемых иностранных организациях и предоставить в налоговые органы финансовую отчетность таких компаний.

Вместе с тем, некоторые новые нормы Налогового кодекса РФ до сих пор не нашли своего практического применения. В частности в настоящее время фактически отсутствует собственно форма уведомления, имеются недоработки в вопросе пересчета прибыли в рубли.

В заключение необходимо отметить, что российская система методов налогового контроля имеет большой потенциал развития и совершенствования, и на сегодняшний день, можно увидеть, что законодатель уделяет внимание данному вопросу, применяя, в том числе и передовой опыт зарубежных стран. Сокращения роли последующего выездного контроля на фоне увеличения роли текущего и предварительного, несомненно, приведет к уменьшению количества ситуаций, когда позиции налогового органа и налогоплательщика противопоставлены друг другу, к расширению их информационного взаимодействия и, как следствие, к нейтральной, справедливой и эффективной налоговой политике государства.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговое администрирование является важнейшим элементом налогового процесса, отражает интересы, как налогоплательщиков, так и государства. Понятие «налогового администрирования» в настоящее время находится в стадии развития, реформирования и дальнейшего совершенствования системы налогового администрирования, повышения эффективности работы налогового органа являются необходимыми и достаточными условиями процесса обеспечения экономического развития России. Вопреки отсутствию легального понятия налогового администрирования, оно всё чаще используется в официальных документах, посвященных налоговой политике РФ.

По нашему мнению, налоговое администрирование следует определить как систему организационно-управленческих отношений в сфере налогов и

налогообложения, основанных на нормативно-правовом регулировании процесса управления установлением, введением, взиманием налогов и сборов, налогового контроля за соблюдением налогового законодательства, ответственности в области налогов и сборов, защиты прав налогоплательщиков. На наш взгляд, в настоящее время существует острая необходимость дать однозначное определение «налоговому администрированию» в основном законе, регулирующем налоговые отношения, а именно в Налоговом Кодексе Российской Федерации.

С точки зрения выполняемых функций, налоговое администрирование занимает промежуточное положение между более узким по содержанию «налоговым контролем» и более широким «управлением налоговой системой страны».

Налоговое администрирование является частью налогового процесса и представляет процессуально урегулированную правовыми нормами организационно-управленческую деятельность уполномоченных государством субъектов, направленную на исполнение налогоплательщиком его налоговой обязанности, а также на обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков и других участников налоговых правоотношений.

Правовая природа налогового администрирования заключается в том, что оно является процессуальной формой взаимосвязанной правовой деятельности определенных субъектов, осуществляется на основе норм права и влечет определенные юридические последствия.

Развитие правовых регуляторов налогового администрирования связано с постоянными изменениями регулирующей роли налоговых механизмов в государственной политике. Такая динамика придает следующие черты нормам налогового законодательства:

-повышается роль и значение кодификации налоговых норм, которая направлена на упорядочения налогового законодательства.

-присутствует сочетание элементов административно-правового и налоговоправового регулирования, совместно выполняющих не только фискальноконтрольную, но и регулирующую функции.

-как негативное явление следует рассматривать чрезмерно частое обновление структуры и содержания налоговых норм под влиянием, политических и социальных факторов.

Налоговое администрирование является инструментом государственного регулирования экономических отношений в рамках реализуемой финансовой политики и выступает системой высшего уровня иерархии относительно налогового контроля, обеспечивающего на территориальном уровне диагностику вектора направленности ресурсных поступлений в бюджеты всех уровней. Налоговое администрирование является средством проведения политических государственных решений в налоговой сфере. Управление налоговыми отношениями осуществляется через применение как административно-правовых (в большей степени), так и экономических (в меньшей степени) методов.

Налоговое планирование, налоговый контроль и налоговое регулирование выступают в качестве основных методов налогового администрирования, обладая при этом своими формами, способами и приемами, призванных обеспечить решение конкретных задач в процессе управления налоговыми отношениями. И только оптимальное взаимодействие и сочетание данных методов способно обеспечить достижения главной цели налогового администрирования – обеспечение налоговых поступлений в бюджетную систему государства.

На данный момент в Налоговой системе РФ можно выделить следующие основные проблемы:

1) Ежегодно сокращается качество проведения камеральных налоговых проверок, при том, что количество налогоплательщиков лишь возрастает.

2) Налоговое администрирование, прежде всего, нацелено на соблюдение налогового законодательства всеми участниками налогового процесса, однако

реализации данного тезиса препятствует налоговое законодательство РФ, которое во-первых, слишком неустойчиво, а во вторых, запутанно и противоречит в определенной части экономическим реалиям.

3) Проблемы при осуществлении обмена данными между государственными органами и налоговыми инспекциями. Так, происходят сбои или задержки при передаче данных от органов внутренних дел (УФМС, ГИБДД, Росреестр).

4) Чрезвычайно обширный и громоздкий документооборот.

Рассмотрев мировой опыт налогового администрирования можно выделить ряд приоритетных направлений совершенствования российской системы налогового администрирования с ориентацией на позитивную зарубежную практику.

Таким образом, использование лучших достижений и накопленного передового зарубежного, в том числе опыта стран-участниц Организации экономического сотрудничества и развития позволит нашей стране заложить прочную основу для формирования конкурентоспособной системы налогового администрирования, отвечающей мировым тенденциям. В тоже время, несомненно, следует учитывать объективные условия, в которых развивается налоговая система России и анализировать возможные последствия каждого выбранного пути совершенствования налогового администрирования.

Ключевую роль занимает налоговое администрирование в системе управления налоговыми и финансовыми отношениями.

Налоговое право – едва ли не единственная отрасль в правовой системе России, где подавляющее число правонарушений и злоупотребление правом совершается с неосторожной формой вины, т. е. по причине незнания и непонимания налоговых норм, а также – неумения их правильно интерпретировать и применять. Это актуализирует вопрос о создании в стране эффективного механизма налогового информирования, охватывающего не только уровень профессионально мотивированных факторов (государственные служащие, бизнес

и обслуживающие его специалисты, научные круги и пр.), но, прежде всего, уровень «массового налогоплательщика». Изучение основ налоговой грамотности нужно внедрять уже с подросткового возраста как обязательный компонент экономико-правового воспитания.

Одним из важнейших приоритетов российской налоговой политики является сохранение и развитие человеческого капитала.

Применяемые ранее инициативы в налоговой политике страны в основном направлены на «точечное» улучшение, совершенствование методов и инструментов налоговой системы и постепенную корректировку результативности выполнения ею основных функций.

На наш взгляд, важнейшей задачей в рамках совершенствования налогового администрирования является внедрение бесконтактных форм взаимодействия инспекции с налогоплательщиками (аналогичных сервисам «Узнай ИНН», «Адрес Вашей инспекции», «Онлайн выписка из ЕГРЮЛ» а в дальнейшем - максимальный перевод такого взаимодействия субъектов налоговых отношений в бесконтактный формат, например, при помощи расширения перечня услуг, предоставляемых посредством сервиса «Личный кабинет», без посещения налоговых инспекций, создание мобильных приложений, позволяющих отслеживать задолженность по налогам и сборам с возможностью оплаты при помощи мобильных устройств связи.

Таким образом, развитие системы налогового администрирования наряду с развитием методов анализа электронных баз данных позволит свести к минимуму истребование у хозяйствующих субъектов различного рода отчетности.

Следует также отметить и развитие программных комплексов обеспечивающих ведение налогового и бухгалтерского учета. Современный тандем электронных систем налоговых органов и налогоплательщиков позволяет фактически полностью автоматизировать большую часть элементов взаимодействия. Кроме того, сокращение роли последующего выездного контроля

на фоне увеличения роли текущего и предварительного, несомненно, приведет к уменьшению количества ситуаций, когда позиции налогового органа и налогоплательщика противопоставлены друг другу, к расширению их информационного взаимодействия и, как следствие, к справедливой и эффективной налоговой политике.

В заключение необходимо отметить, что российская система методов налогового администрирования имеет большой потенциал развития и совершенствования, и на сегодняшний день, можно увидеть, что законодатель уделяет внимание данному вопросу, применяя, в том числе и передовой опыт зарубежных стран.

На сегодняшний день, приоритетными на наш взгляд, являются следующие направления:

Во-первых, рационализация и автоматизация процедур регистрации и учета налогоплательщиков и объектов налогообложения. Есть практическая необходимость усовершенствовать процедуры межведомственного взаимодействия налоговых органов с иными уполномоченными государственными органами. Так в системе обмена данными с органами Росреестра необходимо максимально автоматизировать систему межведомственного взаимодействия относительно обмена данными о регистрации и учете объектов недвижимости, так как в данной сфере на сегодняшний день крайне распространены ошибки технического характера. Что касается взаимодействия с органами внутренних дел, то в данной сфере, на наш взгляд, ввиду увеличения и «усложнения» схем налоговых преступлений, следует расширить взаимодействие в сторону их очной формы, например, посредством проведения совместных круглых столов, семинаров, стажировок для повышения квалификации должностных лиц, а также совместное участие в различных проверочных мероприятиях.

Во-вторых, следует развивать автоматизацию процессов информационного обмена с другими ведомствами и структурами. Так компьютеризация и

автоматизация налогового администрирования позволит уменьшить объем аналитической и статистической работы; провести анализ полученных данных, и на основе анализа повысить уровень проводимых мер, снизить количество налоговых правонарушений; –создать информационную базу о совершенных налоговых правонарушениях, и использовать данную информацию для пресечения таких деяний в дальнейшем. Следует отметить, что современное техническое оснащение позволяет экономить время налоговых сотрудников и позволяет повысить результативность.

В-третьих, важно развивать и совершенствовать чрезвычайно прогрессивный сервис «Личный кабинет», который должен стать не только местом доступа к информации ФНС России, но и сервисом для взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов бесконтактным способом, включающим проведение регистрации, сверки расчетов, запросы документов, осуществление зачетов и возвратов налогов;

И наконец, в четвертых, на наш взгляд, следует расширить область применения системы налогового мониторинга, так как данная схема проста и эффективна одновременно, а также позволяет осуществлять эффективный, «прозрачный» контроль за исполнением налогоплательщиками своих обязанностей по уплате налогов посредством информационного обмена между налоговыми органами и налогоплательщиками.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

Раздел 1. Нормативные и иные правовые акты, официальные документы

- 1 «Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам» (Заключена в г. Страсбурге 25.01.1988) (с изм. и доп. от 27.05.2010) // Собрание законодательства РФ. – 21.03.2016. – № 12. – Ст. 1586.
- 2 Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации –2014 – № 31 – 4398 с.
- 3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – 3824 с.
- 4 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – 3340 с.
- 5 Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1995 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» //Собрание законодательства РФ. – 1997. – №1. – Ст. 197.
- 6 Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // Собрание Законодательства РФ. – 31.07.2006. – № 31. – Ст. 3436.
- 7 Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов

- (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» // Собрание Законодательства РФ. – 02.08.2010. – № 31. – Ст. 4198.
- 8 Федеральный закон от 01.05.2016 № 130-ФЗ (последняя редакция) «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 02.05.2016. – N 18. – Ст. 250.
- 9 Федеральный закон от 24.11.2014 № 366-ФЗ (последняя редакция) «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» от 24.11.2014 № 366ФЗ (последняя редакция) // Российская газета. – 28.11.2014. – № 272. – Ст.6544.
- 10 Федеральный закон от 18 июля 2011 г. № 227-ФЗ (ред. от 05.04.2013) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» // Российская газета. – 22.08.2011. – № 159.
- 11 Федеральный закон от 04.10.2014 № 284-ФЗ (последняя редакция) «О внесении изменений в статьи 12 и 85 части первой и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившим силу Закона Российской Федерации «О налогах на имущество физических лиц»» // Собрание Законодательства РФ. – 06.10.2014. – № 40 (Часть II). – Ст. 5315.
- 12 Федеральный закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ (ред. от 15.02.2016) «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» // Российская газета. – 28.11.2014. – № 272. – Ст.6544.
- 13 Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016) «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 11.04.1991. – № 15. – Ст. 492.

- 14 Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2268 (ред. от 18.08.1996) «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году» // Собрание актов Президента и Правительства Российской Федерации. – 27.12.1993. – № 52. – Ст. 5074.
- 15 Указ Президента РФ от 22.12.1993 № 2270 (ред. от 16.05.1997) «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» // Российская газета. – 29.12.1993. – № 239. – Ст. 5011.
- 16 Постановление Правительства РФ от 31.03.1997 № 360 «Об утверждении Программы Правительства Российской Федерации «Структурная перестройка и экономический рост в 1997 - 2000 годах»» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 19. – Ст. 2230.
- 17 Постановление Правительства РФ от 30.06.2004 № 329 (ред. от 07.06.2017) «О Министерстве финансов Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 02.08.2004. – №31. – Ст.3258.
- 18 Постановление Совета Федерации ФС РФ от 08.10.1996 № 338-СФ «О социально - экономическом положении в Российской Федерации, подготовке к зимнему периоду 1996 /97 года и мерах Правительства Российской Федерации по повышению жизненного уровня населения» // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 43. – Ст. 4848.
- 19 Приказ Минфина России № 86н, МНС России № БГ-3-04/430 от 13.08.2002 (с изм. от 19.06.2017) «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей» (Зарегистрировано в Минюсте России 29.08.2002 № 3756) // Российская газета. – 11.09.2002. – № 171.
- 20 Письмо Минфина России от 11.07.2017 № 03-04-05/43906 «О мерах по совершенствованию налогового администрирования и повышению ответственности налоговых агентов по НДФЛ» // Документ официально не

опубликован. Доступ из справочной информационной системы «КонсультантПлюс».

- 21 Национальный план мероприятий, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных владельцев компаний (утв. Правительством РФ 30 апреля 2014 г. № 2672п-П13) [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70554930> (дата обращения: 22.11.17).
- 22 Основные направления налоговой политики РФ на 2015 год и на плановый период 2016-2017 годов (Одобрены Правительством Российской Федерации 1 июля 2014 года) // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс».
- 23 План деятельности ФНС России на 2017 год утв. Минфином России 08.12.2016 // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-Плюс».
- 24 Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов. Официальный документ.[Электронный ресурс] / Режим доступа: www.minfin.ru/ru/document/?id_4=116206 (дата обращения: 22.11.17).
- 25 Закон Челябинской области от 23.06.2011 № 154-ЗО (в ред. 30.12.2015 № 288-ЗО, от 12.05.2016 № 349-ЗО, от 05.10.2016 № 413-ЗО) «О снижении ставки налога на прибыль организации для отдельных категорий налогоплательщиков» // Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»
- 26 Закон Челябинской области от 31 марта 2015 г. № 150-ЗО «О внесении изменения в статью 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге»»// Документ официально не опубликован. Доступ из справочной информационной системы «Консультант-плюс»
- 27 Закон Челябинской области от 27.12.2016 № 479-ЗО «О внесении изменений в Закон Челябинской области от 28.01.2015 №101-ЗО «Об установлении налоговой

ставки в размере 0 процентов для индивидуальных предпринимателей при применении упрощенной системы налогообложения и патентной системы налогообложения на территории Челябинской области»» [Электронный ресурс] /Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn74/news/tax_doc_news/6404171/ (дата обращения: 24.11.17).

28 Федеральный закон от 15.08.1996 № 115-ФЗ «О бюджетной классификации Российской

Федерации» // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3338. (утратил силу).

29 Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (ред. от 11.11.2003) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Российская газета. – 10.03.1992. – № 56. –

Ст. 527. (утратил силу)

Раздел 2. Научная и учебная литература, другие источники

30 Абакарова, Р.Ш. Налоговая культура России / Р.Ш. Абакарова // Теория и практика общественного развития. – 2014. – № 6. – 202 с.

31 Болотова, А. А. Повышение уровня налоговой культуры как основа предупреждения налоговой преступности / А.А. Болотова, Л.А. Иванченко // Актуальные проблемы авиации и космонавтики. – 2013. –Т. 2, №9. – 401 с.

32 Богославец, Т. Н. Социологический подход в исследовании налоговой культуры / Т.Н. Богославец // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. – 2012. – № 4. – 214 с.

33 Бачурин, Д.Г. Правовые проблемы налогового контроля в Российской Федерации / Д.Г. Бачурин / Дисс. ... к. ю.н. – Тюмень, 2004. – 234 с.

- 34 Баташев, Р.В. Формы и методы механизма налогового администрирования / Р.В. Баташев // Сборник научных трудов по итогам международной научнопрактической конференции. – Грозный, 2015. – С. 155.
- 35 Бондаренко, О.А. Налоговый консультант должен иметь комплексную подготовку – обладать знаниями юриста и аудитора / О.А. Бондаренко // Российский налоговый курьер. – 2014. – № 3. – С. 4–7.
- 36 Беспалов, М.В. Информационное взаимодействие в системе налоговых органов: основные задачи, проблемные точки и перспективы развития / М.В. Беспалов // Бухгалтер и закон. – 2013. – №5(167). – С.13.
- 37 Власов, М.С. Налоги и налогообложение: учеб. пособие / М.С. Власова, О.В. Суханов. – М.: Кнорус, 2016. – 222 с.
- 38 Гончаренко, Л.И. Методология налогообложения и налогового администрирования Коммерческих банков России / Л.И. Гончаренко / Дисс. ... доктор. экон. наук. – М., 2011. – 505 с.
- 39 Гончаренко, Л.И. Налоговое администрирование: учеб. пособие для магистрантов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / под ред. Л. И. Гончаренко. – М.: КноРус, 2009. – 445 с.
- 40 Гашенко, И.В. Исторические предпосылки становления системы налогового администрирования в России / И.В. Гашенко, А.В. Давидян // Финансовые исследования №4. – 2016. – С.114-120.
- 41 Гринкевич, Л.С., Олофинская Ю.П. Внедрение методики управления рисками контроля цен по сделкам в практическую деятельность российского бизнеса / Л.С. Гринкевич, Ю.П. Олофинская Ю.П. // Вестн. Том. гос. ун-та. Экономика. – Томск, 2014. – № 4 (28) . – С. 87–94.
- 42 Дадашев, А.З., Лобанов, А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации / Дадашев А.З., Лобанов А.В. – М.: Книжный мир, 2002.– 363 с.
- 43 Дорофеева, Н.А. Налоговое администрирование: Учебник / Н. А. Дорофеева,

- А. В. Брилон, Н. В. Брилон. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. – 296 с.
- 44 Демченко, П. Г. Правовые и организационные основы налогового администрирования / П.Г. Демченко / Диссертация ... кандидата юридических наук. – М.: Ин-т государства и права РАН, 2009. – 163 с.
- 45 Демин, А.В. Совершенствование налоговой культуры как важнейшая предпосылка перехода к «партнерской» модели налогового администрирования / А.В. Демин // Вестник КЮИ МВД России. – 2016. – № 4 (26). – С.81–85.
- 46 Запольский, С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы / С.В. Запольский // Субъекты советского административного права: Сб. науч. трудов СЮН. – Екат., 1985. – С.148-149.
- 47 Иванов, А. Г. Правовая природа налогового администрирования / А.Г. Иванов / Дисс. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – 202 с.
- 48 Куницын, Д.В. Налоговое администрирование : учеб. пособие / Д. В. Куницын, Д. А. Черненко. – Нов-ск: СибАГС, 2010. – 229 с.
- 49 Кузнецов, С.А. Новейший большой толковый словарь русского языка / под ред. С. А. Кузнецова. – М.: Норинт, 2008. – 1536 с.
- 50 Козырин, А.Н. Административное право зарубежных стран / А.Н. Козырин, М.А. Штатная. – М.: Спарк, 2003. – 229 с.
- 51 Кучеров, И. И. Налоговое право России. Учебник / И.И. Кучеров. – Москва: ЦентрЮрИнфор, 2016. – 360 с.
- 52 Кузьменко, А.С. Налоговое администрирование как противодействие налоговым правонарушениям / А.С. Кузьменко // Сборник статей международной научнопрактической конференции: в 3 частях. – Уфа: Аэтерна. – 2017. – С.114.
- 53 Килинкарлова, Е.В. Налоговое право зарубежных стран: учебник для бакалавриата и магистратуры / Е. В. Килинкарлова. – М.: Издательство Юрайт, 2014. – 354 с.
- 54 Кузьменко, А.С. Пути совершенствования налогового администрирования: опыт российских налоговых органов и стран-членов ОЭСР / А.С. Кузьменко // Наука и

- образование в XXI веке: сборник научных трудов по материалам международной научно-практической конференции 28 февраля 2017 г. Часть 4. – Тамбов, 2017. – С.66-68.
- 55 Козырин, А.Н. Золотые страницы финансового права / под ред. А.Н. Козырина. – М.: Статут, 1998. – 566 с.
- 56 Калинина, И.В. О некоторых международных принципах налогового администрирования / И.В. Калинина // Налоговед. – 2005. – №9. – С. 63-66.
- 57 Майбуров, И.А. Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов / Майбуров И.А. – 5-е изд., перер. и доп.– М.: Юнити-Дана, 2012. – 558 с.
- 58 Мишустин, М.В. Информационно-технические основы государственного налогового администрирования / М.В. Мишустин. – М.: Юнити-Дана, 2005. – 252 с.
- 59 Малышева, М.А. Теория и методы современного государственного управления. Учебно-методическое пособие / М.А. Малышева. – СПб.: Отдел оперативной полиграфии НИУ ВШЭ, 2011. – 280 с.
- 60 Мордвинов, Н.С. Избранные произведения / Н.С. Мордвинов. – Москва: Госполитиздат, 1943. – 255 с.
- 61 Морозова, Г.В. Модернизация: понятие, параметры и влияние на формирование налоговой системы России / Г.В. Морозова, И.В. Журавлева // Вопросы экономических наук. – 2014. – Вып. № 2(66). – С.75-76.
- 62 Мамонтова, И.В. Проблемы фискального рескрипта в Российской налоговом законодательстве // Налоги и финансовое право. – 2014. – Вып.№9. – С.118-119.
- 63 Мишустин, М.В. Повышение качества и эффективности налогового администрирования [Электронный ресурс] // «Российский налоговый курьер». – 2010 / Режим доступа: <https://www.rnk.ru> (дата обращения: 21.10.2017).

- 64 Мишенина, М.С., Максимова Л.В. Налоговая безопасно и налоговое администрирование в системе мер обеспечения экономической безопасности / М.С. Мишенина, Л.В. Максимова // Академический вестник. – 2012. – № 2 (20) . – С. 239-241.
- 65 Мишустин, М.В. Основные направления налоговой политики России до 2017 года / под ред. Чубарова В.В. // X Всероссийский налоговый форум. Налоговый маневр – 2014: взгляд бизнеса и власти. – Москва, 2014. – С.16-27.
- 66 Максимовских, Д. В. Перспективы совершенствования налогового контроля в Российской Федерации: сближение механизмов налогового контроля в России и Зарубежом / Д.В. Максимовских // Академический вестник. – 2015. – № 2 (32) . – С. 57-70.
- 67 Оспанов, М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений / М.Т. Оспанов. – СПб.: УЭФ, 2015. – 425 с.
- 68 Османова, Н.А. Учебное пособие «Налоговое администрирование» для направления «Экономика», профиля «Налоги и налогообложение» / Н.А. Османова. – Махачкала: ДГИНХ, 2012. – 142 с.
- 69 Пансков, П.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учеб. для бакалавров / П.Г. Пансков. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 680 с.
- 70 Пепеляев, С.Г. Налоговое право. Учебник для вузов / С. Г. Пепеляев. – М.: Альпина Паблишер, 2015. – 800 с.
- 71 Петрова, Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования / Г.В. Петрова / Дисс. ... доктора юридических наук. – М., 2003 . – 460 с.
- 72 Понамарева, А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования: учебное пособие / А.И. Понамаревой. – Ростов н/Д: Мини Тайп, 2011. – 304 с.
- 73 Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавров / В.Г. Пансков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – 772 с.

- 74 Рамазанова, Б.К. Основные подходы к определению понятия «Налоговое администрирование» / Б.К. Рамазанова // Теория и практика общественного развития. – 2014. – №1. – С.447.
- 75 Симиренко, К.И. Совершенствование региональной системы налогового администрирования и контроля / К.И. Симиренко / Автореф. дисс. ... к.ю.н. – Москва, 2007. – 25 с.
- 76 Титов, А.С. Налоговое администрирование как правовая: категория / А.С. Титов // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2008. – №3. – С. 5.
- 77 Тарасов, И.В. Очерки финансового права. Вып.1 / И.В.Титов. – Ярославль: Типолитограф. Г.В. Фальк, 1889. – 211 с.
- 78 Титов, А.С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации / А.С. Титов / Автореф. дисс. ... д.ю.н. – Москва, 2007. – 56 с.
- 79 Фальшина, Н.А. Налоговая дисциплина как фактор формирования правовой культуры нации в зарубежных странах / Н.А. Фальшина. – Ростов н/Д: «НаукаСпектр», 2014. – 238 с.
- 80 Чубарова, В.В. Налоговая нагрузка на бизнес в 2014 году. Непростые налоговые решения: повысить, зафиксировать, понизить? / В.В Чубарова // X Всероссийский налоговый форум. Налоговый маневр – 2014: взгляд бизнеса и власти. – Москва, 2014. – С.12-16.
- 81 Шувалова, Е.Б. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практическое пособие / Е.Б. Шувалова, В.В. Климовицкий, А.М. Пузин. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2010. – 133 с.
- 82 Шешукова, Т.Г. К вопросу о методах совершенствования налогового контроля в России / Т.Г. Шешукова, Д.В. Баленко // Аудитор. – 2015. – № 1-2. – С. 90.
- 83 Ялбулганов, Л.А. История финансового права в России: учебник / Л.А.Ялбулганов. – М.: ГУ ВШЭ, 2005. – 191 с.

- 84 Nerre B. Tax Culture as a Basic Concept for Tax Policy Advice // Economic Analysis and Policy. – 2008. – Vol. 38, № 1. – P.36-38.
- 85 Hemels S. Fairness. Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law / ed. by Cécile Brokelind. – Amsterdam, The Netherlands: IBFD Head Office, 2014. – P. 413-438.
- 86 Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [Электронный ресурс] / Режим доступа: www.nalog.ru (дата обращения: 13.09.2017).
- 87 Официальный сайт Федеральной налоговой службы. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/4171938/> (дата обращения: 15.09.2017).
- 88 Официальный сайт Российской газеты. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://rg.ru/2017/05/29/v-rossii-nachali-razrabatyvat-zakonoproekt-osamozaniatyhgrazhdanah.html> (дата обращения: 20.11.2017).
- 89 Высшая школа экономики. Национальный исследовательский университет. [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://re.hse.ru> (дата обращения 10.10.2017)
- 90 Информация ФНС России «О возможности сохранить справку 2-НДФЛ на компьютер в Личном кабинете налогоплательщика для физических лиц» // Солидарность. – 2017. – № 43. – С.15
- 91 Интернет-журнал «РБК» [Электронный ресурс] / Режим доступа: <https://www.rbc.ru/finances> (дата обращения 01.12.2017)