

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(**Н И У « Б е л Г У »**)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра финансов, инвестиций и инноваций

**ОРГАНИЗАЦИЯ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ
НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Магистерская диссертация магистранта

заочной формы обучения
направления подготовки 38.04.08 Финансы и кредит
3 курса группы 06001473
Морозовой Любови Александровны

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Аулов Ю.Л.

Рецензент
д.э.н., профессор
Веретенникова И.И.

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ И ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	7
1.1. Понятие налогового администрирования в системе налоговых правоотношений	7
1.2. Принципы налогового администрирования.....	16
1.3. Формы и методы налогового администрирования.....	24
1.4. Организация налогового администрирования в Российской Федерации.....	31
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПРОБЛЕМЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	38
2.1. Анализ поступления налоговых доходов, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации за 2013-2015 гг.....	38
2.2. Анализ деятельности органов налогового администрирования по налоговым проверкам за 2013-2015 гг.	46
2.3. Анализ изменений правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации	50
2.4. Проблемы налогового администрирования контролируемых сделок в Российской Федерации	64
ГЛАВА 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	71
3.1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации в области налогового администрирования.....	71
3.2. Преимущества применения налогового мониторинга как современной формы налогового администрирования.....	75
3.3. Направления развития налогового администрирования предпринимательской деятельности физических лиц.....	85
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	96
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	99
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	107

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Вопросы совершенствования государственной налоговой политики России в современных условиях приобретают особое значение, так как реформы в этой сфере продолжают длительное время, на эти цели направляются значительные ресурсы, но эффект от этой деятельности нередко спорный.

Цели и задачи налоговой политики могут различаться в зависимости от конкретного исторического периода и от конкретных обстоятельств и социально-экономических условий каждой страны. Но при этом налоговая политика должна быть ориентирована на формирование благоприятного налогового климата в государстве. В целом эффективность проводимой налоговой политики зависит от эффективности налогового администрирования, являющегося инструментом, который определяет успех или неудачу общей налоговой политики.

Задачу по реализации эффективной налоговой политики через механизмы налогового администрирования решают в Российской Федерации, прежде всего, налоговые органы. Основная их цель в сфере налогового администрирования - обеспечение полного и своевременного сбора налогов в соответствии с налоговым законодательством.

Эффективность налогового администрирования, направленная на обеспечение полного и своевременного сбора налогов, зависит от следующих основных требований:

- в связи с тем, что за счет налоговых поступлений формируется большинство доходов бюджетной системы, налоговое администрирование должно обеспечивать устойчивое формирование доходов бюджетов, необходимых для исполнения расходных обязательств Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований, а также осуществление

налоговыми органами функций главного администратора доходов соответствующих бюджетов;

- уровень и структура налоговой нагрузки на субъекты хозяйствования не должны ухудшать условия экономического роста, искажать условия конкуренции, препятствовать притоку инвестиций;

- администрирование налогов и сборов должно исходить из минимизации связанных с ним издержек бизнеса за счет совершенствования налогового учета и отчетности, устранения пробелов и внутренних противоречий налогового законодательства, повышения прозрачности и упрощения процедур взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами.

Налоговое администрирование - наиболее социально выраженная сфера управленческих действий. 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.

Степень научной разработанности.

При изучении теоретических и прикладных основ налогового администрирования использовались новейшие исследования и труды ученых-теоретиков и практиков в сфере налогового администрирования, таких как Беспалов М.В., Горлов В.В., Майбуров И.А., Мишустин М.В., Пансков В.Г., Семенихин В.В., Черник И.Д. и других. Вместе с тем, несмотря на значительное количество исследований, проведенных в области налогового администрирования, налоговыми органами до настоящего времени еще не обеспечен полный контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей в бюджет, так же как не устранены неправомерные способы уклонения недобросовестных налогоплательщиков от уплаты налогов и сборов.

Цель и задачи исследования. Цель работы - исследовать принципы и организацию деятельности органов налогового администрирования в Российской Федерации, а также обосновать пути его совершенствования.

Указанная цель обусловила постановку и решение следующих задач:

- охарактеризовать сущность и сферу применения понятия налогового администрирования;
- рассмотреть систему принципов налогового администрирования в Российской Федерации;
- определить формы и методы налогового администрирования в Российской Федерации;
- показать организационные основы налогового администрирования в Российской Федерации
- показать методику анализа деятельности органов налогового администрирования;
- выявить проблемы и предложить направления совершенствования организации налогового администрирования в Российской Федерации.

Объектом исследования является система принципов и организация деятельности органов налогового администрирования в Российской Федерации.

Предмет исследования - деятельность в области налогового администрирования Федеральной налоговой службы России.

Границы исследования - период с 2013 по 2015 год.

Информационной базой исследования являются законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые акты Министерства финансов и Федеральной налоговой службы России, другие нормативные документы, информационные материалы, опубликованные в экономической литературе и периодических изданиях, статистическая отчетность ФНС России по формам 1-НМ, 2-НМ, 2-НК.

Методологической базой исследования стали методы экономико-статистического анализа, методы анализа и синтеза экономической

информации, методы статистических группировок, сравнения, динамики, табличный и другие методы.

Научная новизна исследования в целом состоит в разработке теоретических основ и методических рекомендаций дальнейшего развития налогообложения доходов торговых организаций в Российской Федерации.

Теоретическая значимость исследования. Представленные в работе научные результаты вносят определенный вклад в развитие экономической науки и могут послужить для дальнейших теоретических и практических разработок проблем налогового администрирования.

Практическая значимость исследования заключается в том, что авторские теоретические разработки доведены до конкретных методических и практических предложений, которые могут быть использованы органами налогового администрирования в своей деятельности.

Апробация работы. Основные теоретические и практические результаты исследования были представлены на международной научно-практической конференции, проводимой в НИУ «БелГУ» в 2016 г. Отдельные практические рекомендации автора были опубликованы в научных статьях в периодических и научных изданиях. Теоретические положения и выводы работы используются в учебном процессе кафедрой финансов, инвестиций и инноваций НИУ «БелГУ».

Структура работы обусловлена ее целью и задачами, а также логикой развития проблемы и включает в себя введение, три главы, заключение, список использованной литературы, приложения.

В первой главе рассмотрены сущность и организация налогового администрирования в Российской Федерации. Во второй главе проведен анализ и выявлены проблемы деятельности органов налогового администрирования в Российской Федерации. В третьей главе рассмотрены пути совершенствования налогового администрирования в Российской Федерации. В заключении сформулированы основные выводы и предложения по результатам исследования.

1. СУЩНОСТЬ И ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Понятие налогового администрирования в системе налоговых правоотношений

Реформирование функционирования налоговой системы в России является одним из важнейших направлений государственной экономической политики. На современном этапе заметно осмысление отечественного опыта ее построения и развития. При этом возникает потребность в глубоких разработках в области теории налогообложения и организационно-практических аспектов деятельности органов, контролирующих сферу налогов.

Как оказалось, в современной научной и учебной литературе практически не разработано понятие «управление налоговой системой». Анализ имеющихся источников показал, что основная причина состоит в том, что продолжительное время в российской налоговой терминологии при введении новых правовых понятий нередко их заимствовали из зарубежной литературы, причем исходя из буквального перевода, или шли от сложившейся практики, не задумываясь о теоретических основах и реальных механизмах, определяющих содержание понятия.

После принятия части первой Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) широкое распространение получил такой термин, как «налоговое администрирование». Начиная с 2000 - 2001 гг. проблемы налогового администрирования рассматривались в периодических изданиях, монографиях и диссертациях.

Практическая реализация изменений в часть первую НК РФ, а также меры по осуществлению административной реформы снова заставили актуализировать проблему эффективности налогового администрирования.

Однако, до сих пор отсутствует единство в трактовке этого термина, и даже напротив, наблюдается существенная разница при определении его содержания и сферы применения. При этом «чистота» термина «налоговое администрирование» может позитивно сказаться на эффективности функционирования налоговых органов и разработке практического механизма исчисления и уплаты налогов, чтобы получить необходимые доходы бюджетной системы России.

Обобщение отечественной литературы позволяет определить четыре группы определений содержания и сферы применения понятия «налоговое администрирование».

1. Налоговое администрирование приравнивается к управлению налоговыми отношениями (управлению налогообложением, управлению налоговой системой).

2. Налоговое администрирование в зависимости от субъектов, его осуществляющих (государственные органы или налогоплательщики), приравнивается либо к государственному управлению налогообложением, либо к корпоративному налоговому менеджменту.

3. Налоговое администрирование рассматривается как правовое регулирование взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами.

4. Налоговое администрирование отождествляется с налоговым контролем (контролем налоговых органов).

Первое направление в понимании термина «налоговое администрирование» чаще всего встречается в современной экономической литературе. Например, О.А. Миронова и Ф.Ф. Ханафеев определяют налоговое администрирование как динамически развивающуюся систему управления модернизируемых налоговых органов в условиях рыночной экономики или как систему управления налоговыми отношениями [46, с.33].

По мнению В.П. Кузнецова, «Налоговое администрирование (в широком смысле) - это упорядоченная система управления государством налоговыми отношениями. В свою очередь, налоговые отношения образуют предмет налогового администрирования» [40, с.78].

Из анализа приведенных определений, а также последующего раскрытия авторами содержания налогового администрирования заметно стремление дать комплексное определение этому понятию как сложному явлению в налоговой сфере. Вместе с тем можно проследить наложение содержания одних терминов, используемых в литературе, на другие.

Уточнение соотношения таких терминов, как «налоговая политика», «налоговая система», «управление налогами (налоговыми отношениями, налогообложением)», «управление налоговой системой», даст возможность оценить позицию вышеназванных ученых.

Обосновывая свое видение налогового администрирования как системы управления налоговыми отношениями, И.А. Перонко характеризует его как особый научно-практический процесс, чрезвычайно емкий по своему содержанию, условиям организации и целевым установкам: «Это и выработка правовых основ налогообложения на основе исторического опыта, современных достижений экономической науки и практики, и обеспечение условий функционирования конкретного налогового механизма, его элементов (планирования, регулирования, контроля), и создание учетно-аналитических, отчетных правил, документов, и многое другое». Далее среди задач, стоящих перед налоговым администрированием, автор указывает:

- разработку новых концепций налогообложения, способствующих развитию бизнеса без ущерба для государственных социальных программ;
- составление налоговых обоснований для обеспечения протекционистской политики во внешнеэкономической деятельности.

Таким образом, получается, что в содержание налогового администрирования заложены все аспекты налоговых отношений, фактически включая и разработку государством налоговой политики.

Весьма близки к такой позиции и некоторые другие ученые, определяющие связь «государственного налогового менеджмента» с современной практикой принятия различных государственных решений в налоговой сфере, в частности проведение налоговых реформ, направленных на ускорение накопления капитала и стимулирование деловой активности.

Такой подход к налоговому администрированию представляется необоснованно широким, не способствующим конкретизации его содержания. Налоговая политика - более абстрактная категория, отражающая общие тенденции развития налоговых правоотношений, в том числе применительно к определенному этапу экономического развития страны и ее дальнейшим социально-экономическим и политическим перспективам. Налоговое же администрирование представляется в большей мере связанным с практической деятельностью уполномоченных органов.

Для успешной реализации налоговой политики государства на практике необходима эффективная система организационно-управленческих мероприятий, т.е. управление налоговыми отношениями или налоговой системой. Перечисленные понятия в литературе нередко рассматриваются как идентичные термины.

Тем не менее, все же имеет место и определенная специфика каждого из них, что следует из логики соотношения между ними. Налоги как теоретическая абстракция налоговых отношений в организационном плане представляются налоговой системой в комплексном понимании, соответственно, и управление налоговыми отношениями (налогами) правомерно рассматривать как управление налоговой системой, но представленной всеми своими элементами.

Соответственно, определяя налоговое администрирование как управление налоговыми отношениями, фактически отождествляются понятия налогового администрирования и управления налоговой системой как комплексным понятием.

Обосновывая, что налоговое администрирование - часть управления налоговой системой, тем не менее, трудно согласиться с весьма интересной и в принципе логичной позицией И.А. Майбурова, согласно которой налоговое администрирование - это элемент налоговой системы. Автор и сам в определенной мере противоречит себе, давая следующее определение: «Налоговое администрирование - это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов» [42, с.327, 347].

В основу утверждения, что налоговое администрирование уже управления налоговой системой, может быть положено также первоначальное значение термина «администрирование».

«Администрация» происходит от латинского слова, означающего службу, управление. Под администрацией сегодня понимают совокупность государственных органов, осуществляющих функции управления (или второе значение: должностные лица управления, руководящий персонал учреждения, предприятия). Видимо, исходя из этого И.А. Майбуровым вводится понятие «налоговые администрации», означающее «государственные налоговые и иные органы, которым на законодательной основе предоставлены определенные властные (административные) полномочия в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов» [42, с.330].

Таким образом, из первоначального толкования термина «администрация» и современного его содержания следует, что налоговое администрирование - это деятельность государственных органов управления, но не законодательных органов власти в налоговой сфере.

Законодательными органами власти устанавливаются основные принципы и действующие формы и методы организации налоговых отношений, что составляет содержание законодательства о налогах и сборах. Налоговое же администрирование как управленческая деятельность государственных органов направлено на реализацию установленных законодательных норм.

Налоговое администрирование к тому же представляется как деятельность уполномоченных органов управления, а именно ФНС России, а также частично Минфина России, направленная на обеспечение контроля за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений. При этом налоговое администрирование все же включает в себя текущий и последующий мониторинг развития налоговой системы, но с целью прогнозирования и оценки последствий осуществленных или предполагаемых изменений в законодательстве в части обеспечения и эффективности контрольных мероприятий. Исходя из этого, в содержание налогового администрирования следует включить подготовку предложений по совершенствованию налогового законодательства в отношении форм и методов организации налоговых отношений, но с акцентом на улучшение налогового контроля (администрирования) за исчислением налоговых платежей.

Деятельность государственных органов управления, направленная на реализацию главным образом регулирующего воздействия налогов, - это управление налоговой системой в части, осуществляемой другими органами управления и власти (Минфин России, Минэкономразвития России и др. заинтересованными и уполномоченными управленческими ведомствами).

Таким образом, управление налоговыми отношениями, управление налоговой системой как совокупностью трех элементов является более широким понятием, и налоговое администрирование выступает его частью, представляя собой деятельность уполномоченных (специализированных) органов государственного управления.

Вторая группа позиций относительно содержания термина «налоговое администрирование» появилась в научной литературе уже XXI в. Она состоит в выделении государственного налогового администрирования (государственного налогового менеджмента) и корпоративного налогового администрирования (корпоративного налогового менеджмента).

В других изданиях и исследованиях появились несколько иные определения, а именно «государственное налоговое администрирование» (деятельность налоговых органов) и налоговый менеджмент (деятельность налогоплательщиков). Анализируя содержание управленческой деятельности на разных уровнях государственного управления и в рамках организаций (корпораций) с точки зрения теории управления (менеджмента), представляется более правомерным выделение налогового администрирования как управленческой деятельности государства в лице уполномоченных органов исполнительной власти, в то время как налоговый менеджмент рассматривается как деятельность организаций по управлению налоговыми платежами.

Налоговый менеджмент может осуществляться только в рамках конкретной организации и распространяться на налоговые платежи, исчисляемые в законодательно установленном порядке. Деятельность же государственных органов законодательной и исполнительной власти в налоговой области вряд ли правомерно ограничивать понятием «государственное налоговое администрирование».

В экономической литературе, посвященной налоговому администрированию, налоговое планирование рассматривают также как функцию налогового администрирования, реализуемую налоговыми органами. Такой подход представляется правомерным, ибо содержание налогового планирования, осуществляемого налоговыми органами, отличается от налогового планирования в рамках бюджетного планирования.

Таким образом, налоговое администрирование по своему содержанию, включая планирование налоговых поступлений, не может осуществляться

налогоплательщиками. На уровне хозяйствующих субъектов в рамках финансово-хозяйственного управления реализуется комплекс мероприятий налогового менеджмента (управления налоговыми платежами), в том числе планирование налоговых платежей.

Третья позиция по раскрытию понятия «налоговое администрирование» заключается в отождествлении налогового администрирования с налоговым правом. Так, А.В. Аронов и В.А. Кашин отмечают: «Налоговое администрирование является одним из правовых институтов налогового права» [14].

Поскольку налоги являются обязательными платежами и на налогоплательщиков возложена юридическая ответственность за неуплату налогов, то данный факт требует четкой правовой регламентации, причем как деятельности налоговых органов, так и взаимоотношений между всеми участниками налоговых правоотношений.

В этой связи не вызывает возражения то, что налоговое администрирование неразрывно связано с налоговым законодательством в части, определяющей перечень действий и содержание основных процедур, которые должны выполнять налоговые органы и налогоплательщики при уплате налогов и осуществлении контроля за правильностью их исчисления и своевременности перечисления в бюджет.

Наконец, четвертая позиция относительно понятия налогового администрирования состоит в том, что, используя термин «налоговое администрирование», многие авторы, вкладывают в него исключительно содержание понятия налогового контроля (перевод зарубежного термина «tax administration» может означать также налоговый контроль со стороны уполномоченных органов). Причем под налоговым администрированием в основном понимается осуществление налогового контроля (налоговых проверок) ФНС России и ее территориальными органами.

Таким образом, происходит замена термина «налоговый контроль» другим термином – «налоговое администрирование».

Но из рассмотренных выше положений видно, что содержание налогового администрирования шире, чем налогового контроля, который выступает составной частью налогового администрирования. При этом содержание налогового контроля как составной части налогового администрирования отличается от определения налогового контроля, представленного в законодательстве по налогам и сборам.

Таким образом, анализ научных позиций, имеющих в экономической литературе, позволяет сформулировать основные положения авторской концепции налогового администрирования:

1. Налоговое администрирование выступает частью управления налоговыми отношениями, организационно представленными налоговой системой. Налоговое администрирование осуществляется государственными уполномоченными органами исполнительной власти, а именно системой налоговых органов.

2. Налоговое администрирование в отличие от управления налоговыми отношениями не осуществляется законодательными органами власти, а также иными исполнительными органами управления, хотя в его содержании присутствует регулирующий аспект, направленный на совершенствование налогового законодательства.

3. Налоговое администрирование представляется комплексным понятием, в основе которого лежат признанные функции управления: планирование, контроль, регулирование, учет, но с учетом существенной специфики исследуемого объекта. Так, планирование как одна из содержательных частей налогового администрирования представляется планированием налоговых поступлений в соответствующие бюджеты.

4. Контрольная составляющая налогового администрирования шире определения, данного в Налоговом кодексе РФ налоговому контролю.

1.2. Принципы налогового администрирования

Значимость принципов налогового администрирования для современного предпринимательства заключается в наличии нерешенных проблем в сфере налоговых правоотношений и социально-экономических преобразований в стране.

Существует необходимость упорядочения осуществления налоговыми органами налогового контроля посредством принятия процессуальных норм, регламентирующих более эффективное его проведение, а также изменение системы взаимодействия налоговых и правоохранительных служб с учетом их компетенции в сфере налоговых правоотношений. В производстве по делам об административных правонарушениях в сфере налогообложения уполномоченными органами реализуются общие принципы, имеющие свою специфику, обусловленную административно-правовой природой возникающих правоотношений, регулируемых посредством применения административно-процессуальных норм. Если цели выражают назначение и суть административного процесса, то принципы определяют средства достижения этих целей.

Принципы налогового администрирования обладают особенностями, которые, во-первых, присущи государственно-управленческой деятельности в целом, во-вторых, близки по своему характеру принципам правосудия и, в-третьих, отражают специфику административной юрисдикции.

К числу таких принципов относятся [15]:

- законность;
- равенство участников процесса;
- экономичность, эффективность и оперативность;
- непосредственность;
- публичность;
- гласность;

- состязательность;
- национальный язык;
- объективность;
- диспозитивность и др.

Сущность принципа законности состоит в том, что применение норм права или иных форм реализации во всех случаях должно основываться на требованиях Конституции РФ и соответствующих ей законов. В соответствии с п. 2 ст. 10 Налогового кодекса РФ производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения, реализуется в строгом соответствии с порядком, предписанным административно-процессуальными нормами, т.е. при соблюдении определенного порядка претворения в жизнь правил материальных норм ряда отраслей права (налогового, административного, гражданского и др.).

Реализация этого принципа предполагает соблюдение:

- требований норм о сроках рассмотрения материалов по привлечению к ответственности;
- административно-процедурных требований составления процессуальных документов по фактам выявленных нарушений налогового законодательства и т.д.

Принцип презумпции невиновности означает, что к лицу, виновность которого не установлена в надлежащем порядке, не могут быть применены санкции, но указанный принцип не исключает процедуру привлечения к ответственности и осуществление производства по факту правонарушения.

Принцип экономичности, эффективности и оперативности процесса направлен на обеспечение такой организации административного процесса, которая не требовала бы больших материальных затрат и вместе с тем обеспечивала бы его быстроту без излишнего обременения участников спора.

Экономичности и эффективности административно-процессуальной деятельности во многом способствуют установленные законодательством порядок проведения установленных процедур, круг привлекаемых к процессу участников, использование и применение которых позволит максимально сэкономить материальные и иные ресурсы в целях объективного рассмотрения и разрешения принятого к производству дела об административном правонарушении в сфере налогового законодательства.

Принцип непосредственности заключается в том, что дела рассматриваются самими органами (их должностными лицами), правомочными разрешать административные правонарушения. В ст. ст. 24.6, 25.11, 25.1 - 25.5, 25.9, 25.10, 26.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ) изложены права и обязанности лица, привлекаемого к административной ответственности, потерпевшего, их законных представителей, эксперта, переводчика, специалиста и др.

В нормах ст. ст. 95 - 98 НК РФ содержатся требования к действиям лиц, осуществляющим налоговый контроль. В соответствии со ст. 101 НК РФ материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Согласно п. 2 ст. 101 НК РФ если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то это не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы.

Сущность принципа равенства участников процесса состоит в закреплении определенного административно-процессуального статуса, согласно которому каждый человек независимо от пола, расы, национальности, языка, происхождения, имущественного и должностного положения, места жительства, отношения к религии, убеждений, принадлежности к общественным объединениям, а также других обстоятельств, закрепленных в

ст. 1.4 КоАП РФ, равен перед законом и органом, который разрешает то или иное административное дело.

Кроме того, этот принцип предполагает необходимость оказания соответствующей правовой помощи участнику административного процесса, если он в ней нуждается, и вместе с тем обязанность органа, разрешающего дело, следить за тем, чтобы участники процесса надлежащим образом использовали предоставленные им права и возложенные на них обязанности.

Установленные нормами ст. 3 НК РФ основные начала законодательства о налогах и сборах представляют собой те законодательные принципы, в соответствии с которыми устанавливаются налоговые правоотношения. Кроме того, принцип равенства налогообложения предполагает определенную уравнительность в отношении плательщиков налогов и сборов, различающихся между собой по форме собственности и т.п.

Недискриминационность в налоговых правоотношениях заключается в том, что налоги и налоговые санкции не могут не только устанавливаться, но и фактически взиматься различно, исходя из социальных, расовых и национальных, религиозных и иных различий между налогоплательщиками.

Принцип публичности находит свое проявление в том, что применение законодательства об административных правонарушениях в сфере налогообложения осуществляется в интересах государства органами (должностными лицами), уполномоченными на это государством. Меры административной ответственности за правонарушения устанавливаются законодательными органами государства (ч. 1 ст. 10 и гл. 14 и 15 НК РФ). Заинтересованность государства в установлении разумной фискальной политики способствует воспитанию граждан в духе законопослушности.

Применение мер административного воздействия осуществляется только уполномоченными на то государством органами и должностными лицами в пределах их компетенции и в точном соответствии с законодательством.

Перечень органов и должностных лиц, правомочных рассматривать дела об административных правонарушениях, установлен законом (гл. 23 КоАП РФ).

Принцип публичности наиболее ярко выражается в том, что дело об административном правонарушении может быть возбуждено по инициативе органов, обладающих соответствующей компетенцией. Все дела о таких правонарушениях рассматриваются официально. Орган (должностное лицо), рассматривающий дело, в силу своих государственно-служебных обязанностей должен обеспечить полное, объективное и всестороннее его рассмотрение.

Принцип гласности заключается в общедоступности процесса всем гражданам, который ведется, как правило, открыто, за исключением случаев, когда это противоречит интересам охраны государственной тайны, а также сохранения сведений, составляющих налоговую тайну, и сведений об интимных сторонах жизни участвующих в деле лиц. Участникам процесса предоставляется возможность беспрепятственно пользоваться процессуальными правами, знакомиться с материалами дела, документами и др. К участию в административном процессе могут привлекаться представители общественности, пресса. Заинтересованные в деле органы, организации и граждане могут знакомиться с материалами дела и принятыми по делу решениями.

Принцип состязательности выражается в том, что лица, привлеченные к административной ответственности, и потерпевшая сторона, которой в налоговых спорах является государство, недополучившее в бюджет определенные законом налоговые платежи, а также их представители, адвокат, прокурор, участвующие в рассмотрении дел, связанных с нарушением налогового законодательства, наделены законом равными процессуальными правами и свободны в выборе предусмотренных законом доказательств и средств доказывания. Они вправе знакомиться с материалами дела, давать

объяснения, представлять доказательства, заявлять ходатайства, участвовать в рассмотрении дела, приносить жалобы (протесты) на постановления.

Принцип национального языка означает, что процесс ведется на русском языке или на языке республики в составе Российской Федерации, автономной области, автономного округа или на языке большинства населения данной местности. Лица, не владеющие языком, на котором ведется процесс, могут давать пояснения, заявлять ходатайства и т.п. на родном языке через переводчика. Особое значение принцип национального языка приобретает в современных условиях регулирования межнационального общения. На территории Российской Федерации официальное делопроизводство в государственных организациях, на предприятиях, в учреждениях ведется на русском языке как государственном языке. Официальное делопроизводство в республиках в составе Российской Федерации ведется также на государственных языках данных республик.

Принцип объективности означает всестороннее и объективное исследование всех обстоятельств дела. Для установления истины важно не ограничиваться заявлениями участников административного процесса, а проверять документы, подтверждающие факты, показания свидетелей и достоверность их показаний. Этот принцип обязывает субъекта управления при рассмотрении дела использовать все имеющиеся в его распоряжении доказательства, относящиеся к делу, учесть и правильно их оценить. Ст.3 НК РФ устанавливает презумпцию толкования в пользу налогоплательщика всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах, тем самым защищая его от ведомственного произвола в нормотворчестве.

Кроме того, п. 6 ст. 108 НК РФ устанавливает, что все неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к налоговой ответственности, толкуются в пользу этого лица. Данный принцип особенно важен, так как применение права субъектами управления сопряжено не только с

установлением фактов и обстоятельств, но и с воздействием на эти факты и обстоятельства в процессе применения правовых норм.

Принцип объективности обеспечивается посредством строгого соблюдения порядка рассмотрения таких дел, установления фактических обстоятельств дела и оценки имеющихся в материалах дела доказательств.

В соответствии со ст. 26.1 КоАП РФ доказыванию и оценке, например, подлежат следующие обстоятельства:

- факт совершения правонарушения;
- виновность (невиновность) лица, привлекаемого к административной ответственности;
- смягчающие и отягчающие ответственность обстоятельства;
- основания для взыскания имущественного ущерба и его размер;
- основания для прекращения производства по делу и применения к виновному мер общественного воздействия и воспитания.

Доказательства по делу об административном правонарушении оцениваются соответствующим органом (должностным лицом) по внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном исследовании обстоятельств дела в их совокупности (ст. 26.11 КоАП). Это значит, что недопустимо немотивированное предпочтение одних доказательств другим или их игнорирование. В данном случае важны объективность, справедливость, законность получения доказательств, высокий уровень общественного сознания правоприменителя.

Принцип диспозитивности. Этот принцип проявляется в использовании участниками процесса предоставленной законом возможности распоряжаться своими правами. Например, участники процесса имеют право знакомиться со всеми материалами дела, заявлять ходатайства, пользоваться помощью переводчика, в предусмотренных законом случаях обжаловать постановления по делам об административных правонарушениях и т.п. В п. 3 ст. 90 НК РФ предусмотрена норма о праве физического лица отказаться от дачи показаний

налоговому органу при наличии оснований, предусмотренных законодательством Российской Федерации (ст. 51 Конституции РФ).

В соответствии с п. 7 ст. 95 НК РФ при назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

- заявлять отвод эксперту;
- просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- подготавливать дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту, а также знакомиться с заключением эксперта.

Наряду с основными принципами действуют и другие принципы, вытекающие из основных или имеющие более узкую сферу применения, которая ограничивается рамками конкретных административно-процессуальных институтов.

Дальнейшая реформа законодательства, регулирующего административную юрисдикцию органов налогового администрирования Российской Федерации, должна быть продолжена. Необходимо проведение комплекса правовых мер, направленных на унификацию производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, также необходимо разграничение и более четкое нормативное закрепление процессуальных действий, осуществляемых в ходе налоговых проверок.

Несмотря на множество недостатков, налоговая система Российской Федерации доказала свою жизнеспособность. Ее дальнейшее развитие будет представлять собой поэтапное эволюционное развитие в сторону сближения с мировыми системами налогообложения. В значительной мере это зависит от конституционно-правовых факторов, воздействующих на налоговые правоотношения, в том числе и на налоговое администрирование.

1.3. Формы и методы налогового администрирования

Налоговое администрирование - это особая сфера деятельности государства, перед которой стоят следующие основные цели и задачи:

1) прогнозирование объемов налоговых поступлений на среднесрочную перспективу на основе прогнозных расчетов роста доходности предприятий, отраслей и всей экономики в целом;

2) разработка новых концепций в сфере налогового производства, способствующих развитию бизнеса без ущерба для государственных социальных программ;

3) составление налоговых обоснований для обеспечения протекционистской политики в системе внешнеэкономической деятельности.

Выполнение этих задач ускорит адаптацию отечественного налогообложения к рынку, что позволит ему интегрироваться в международную систему координации налоговых отношений.

В современных условиях с практической точки зрения, администрирование налогов - это регламентированная законами и другими правовыми актами организационная, управленческая деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и обеспечению поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Исходя из этого, основными организационными признаками администрирования налогов являются:

1) подзаконность, осуществляемая во исполнение и на основании закона, направленная на достижение целей в рамках существующего правопорядка;

2) процессуальный характер деятельности;

3) возможность самостоятельно осуществлять меры принуждения в административном порядке, а также меры налоговой ответственности;

- 4) вторичность по отношению к законодательной деятельности;
- 5) юридическое неравенство субъектов;
- 6) упорядоченность и постоянно осуществляемый контроль.

Поэтому, можно сделать вывод, что налоговое администрирование – это деятельность исполнительно-распорядительного типа, осуществляемая органами государственного управления на основании и во исполнение закона.

Классик французской административно-правовой науки Анри Файоль говорил: «Администрировать - значит предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить и контролировать» [15].

Учитывая это определение всю сферу отношений, характеризующих систему налогового администрирования, можно разграничить на три подсистемы как отдельные формы налогового администрирования:

- 1) налоговое планирование,
- 2) налоговое регулирование
- 3) налоговый контроль.

Совокупность форм налогового администрирования показана на рисунке 1.1.

Все выделенные на рисунке 1.1 формы (элементы) системы налогового администрирования разграничены условно, поскольку на практике они нередко пересекаются, а налоговое регулирование и контроль выступают вовсе органичным целым, ибо они есть проявления регулирующей налоговой функции.

Например, в процессе налогового регулирования применяются как стимулирующие методы в виде системы налоговых льгот, так и санкционные методы в виде начисления штрафов, обращения сумм недоимки на имущество налогоплательщика, процедур банкротства и т.д.

Все эти действия раскрывают регулирующее назначение налогообложения в целом.



Рис.1.1. Методы и формы налогового администрирования

Формы налогового администрирования являются в то же время относительно самостоятельными комплексами налоговых действий, и каждый из них подчиняется своим правилам организации, оценки и обобщения. В рамках каждого из элементов налогового администрирования применяются только ему свойственные приемы или техника налоговых действий.

Рассмотрим формы налогового администрирования более подробно.

Целями налогового планирования являются:

- 1) учет и анализ тенденций в налоговой сфере;
- 2) обеспечение потребностей бюджета путем определения объема финансовых ресурсов в разрезе плательщиков налогов и максимально возможного изъятия,

3) оптимизация налогового регулирования и налогового контроля.

Основная задача налогового планирования – экономически обоснованно обеспечить качественные и количественные параметры бюджетных заданий по формированию налоговых доходов бюджета.

Налоговое планирование может быть текущим (тактическое) и на более отдаленную перспективу (стратегическое или налоговое прогнозирование).

В ходе налогового планирования оценивается налоговый потенциал региона; прогнозируются объемы налоговых поступлений с учетом темпов экономического роста региона, утверждается бюджет по налогам, выводятся суммы бюджетного дефицита, уровень инфляции, индексы цен, разрабатываются контрольные задания в разрезе бюджетов различных уровней, определяется долевое распределение налоговых ставок и льгот.

Целью налогового регулирования является уравнивание общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых правоотношений.

В качестве элементов налогового регулирования можно выделить:

1) обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов, что по сути и является главной целью налогового администрирования;

2) систему налогового стимулирования, которая предполагает изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени, предоставление налоговых льгот, систему налоговых санкций.

3) оптимизацию налоговых ставок. Целью оптимизации налоговых ставок является достижение относительного равновесия между налоговыми функциями: фискальной и регулирующей. От размера налоговых ставок зависит построение рациональной налоговой системы. Расчет оптимального уровня налоговых ставок - процесс крайне сложный и трудоемкий, так как для этого необходимо экономическое обоснование с целью оптимизации государственных расходов, приведение их в соответствие с возможностями реальной экономики.

Система налоговых льгот представляет собой комплекс налоговых преференций стратегического действия, компенсирующий финансовые потери при выпуске новой и конкурентоспособной продукции, модернизации технологических процессов, укрепляющий основы малого и среднего производственного бизнеса. Налоговые льготы предоставляются в виде отмены авансовых платежей, уменьшения или полного сложения налогового обязательства при соблюдении определенных условий, снижения размера налоговой ставки.

Неотъемлемой составляющей налогового регулирования и формой налогового администрирования является система санкционирования, включающая финансовые и административные санкции, а также меры уголовной ответственности.

Следует отметить, что влияние на налоговые отношения с помощью способов оптимизации налоговых ставок, налоговых льгот и налоговых санкций могут оказывать только законодательные органы власти, а налоговые администрации в лице налоговых и других исполнительных органов только реализуют установленные законодательством нормы на практике.

Необходимым условием эффективного налогового администрирования является налоговый контроль, основная цель которого - препятствие уходу от налогов, обеспечение устойчивого поступления бюджетных доходов.

Задачами налогового контроля являются:

- 1) наблюдение за подконтрольными объектами;
- 2) принятие мер по предотвращению и пресечению налоговых нарушений;
- 3) выявление виновных и привлечение их к ответственности.

Администрирование налогов представляет собой 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 всех участников правоотношений. Подчинение государственной воли субъекту налоговой обязанности осуществляется с помощью различных методов. Под методом администрирования обычно понимают систему определенных способов целенаправленного воздействия субъекта власти на коллектив, группу или одного человека. Такое воздействие производится не только на волю, но и на сознание, эмоции, интересы людей. Следовательно, речь идет о способах властных взаимоотношений между людьми, путях достижения усилиями одних людей целей, выработанных другими.

Методы администрирования отличаются от экономических методов, которые характеризуются тем, что с их помощью субъект управления добивается должного поведения управляемых путем воздействия на их материальные интересы, т.е. опосредованно в отличие от способов прямого властного воздействия.

При этом налоговое администрирование схоже, но не совпадает с административной деятельностью, так как важной чертой последней является принудительность, возможность самостоятельно осуществлять физические, организационные и иные меры принуждения в административном порядке.

Особенностями административной деятельности являются преобладание в управлении приказных форм и методов, отношение вертикального подчинения. Между тем в основании налогового администрирования лежит принцип добровольного исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком.

Важным отличием администрирования налогов от административной деятельности является то, что и властный уполномоченный субъект не оказывает в большинстве случаев до определенной стадии властного воздействия, выраженного в совершении действий, которые влекут за собой совершения другим субъектом определенных ответных действий. Кроме того, административно-правовые отношения исключают возможность договорных отношений типа гражданско-правовых, а налоговые отношения такую

возможность предоставляют. Например, по заключению договоров налогового кредита, инвестиционного налогового кредита (ст. ст. 65 и 66 НК РФ), договора о залоге имущества (ст. 73 НК) и договора поручительства (ст. 74 НК).

Поэтому, к числу методов налогового администрирования можно отнести следующие методы регулятивной и юрисдикционной деятельности:

- 1) нормативно-правовое регулирование;
- 2) регистрационные действия;
- 3) учет и контроль;
- 4) обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов;
- 5) применение санкций;
- 6) разрешение споров.

Таким образом, формы налогового администрирования одновременно выступают и в качестве методов налогового администрирования, каждому из которых присущи свои способы и приемы достижения поставленных перед ними задач. Различия методов налогового планирования, регулирования и контроля позволяют исследовать эти области как относительно самостоятельные, установить присущие им закономерности.

На этой основе вырабатываются направления совершенствования налогового администрирования как системы. Более того, все указанные три формы налогового администрирования – это области, методология которых predetermined не только налоговой наукой и практикой. Так, налоговое планирование осуществляется исходя из рекомендаций общей теории и практики планирования, маркетинга и других наук. Тем же правилам подчиняются налоговое регулирование и контроль. Большое значение для них имеют рекомендации, выработанные общей теорией управления и права.

В целом, оптимальное соотношение перечисленных форм и методов налогового администрирования обеспечивает результативность налоговой политики государства.

1.4. Организация налогового администрирования в Российской Федерации

Основными специализированными органами налогового администрирования в Российской Федерации являются:

1) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, которым является Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы);

2) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, которым является Федеральная таможенная служба, и подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации);

Кроме того, в налоговом администрировании участвуют как специализированные органы, так и все органы законодательной и исполнительной власти, Счетная палата РФ, Конституционный Суд Российской Федерации, арбитражные суды и суды общей юрисдикции, служба судебных приставов, научные коллективы отраслевых институтов, вузы, а также общественные организации, например, Общественная ассоциация защиты прав налогоплательщиков. Непосредственно влияют на налоговые взаимоотношения плательщиков и государства правоохранительные органы, аудиторские, адвокатские и консультационно–юридические службы, деятельность которых также является частью процесса управления налоговыми отношениями.

Главным элементом системы органов налогового администрирования являются налоговые органы.

Система налоговых органов в России была воссоздана в 1990 г. в соответствии с административно-территориальным делением страны на основании Постановления Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. №76 «О государственной налоговой службе».

За этот период она неоднократно реформировалась, и в ее деятельности исследователи предлагают выделять следующие этапы [31].

Первый этап (1990 - 1991 годы). В системе Министерства финансов СССР была образована налоговая служба в составе: Главной государственной налоговой инспекции Минфина СССР, государственных налоговых инспекций министерств финансов союзных и государственных налоговых инспекций по автономным республикам, краям, областям, округам, городам, районам и районам в городах.

Второй этап (1992 - 1998 годы). Указом Президента России от 21 ноября 1991 г. №229 «О Государственной налоговой службе РСФСР» с 1992 г. образована самостоятельная Госналогслужба России, выделенная из Минфина России.

Третий этап (1999 - 2004 годы). Указом Президента РФ от 23 декабря 1998 г. №1635 «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» Госналогслужба России преобразована в Министерство РФ по налогам и сборам (МНС России).

Началом четвертого этапа послужил Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. №314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти», которым Министерство РФ по налогам и сборам преобразовано в Федеральную налоговую службу (ФНС России), передав функции налогового ведомства по принятию нормативных актов и ведению разъяснительной работы по законодательству о налогах и сборах Минфину России.

ФНС России находится в ведении Минфина России. Таким образом, налоговые органы страны «вернулись» в Министерство финансов, в составе которого они исторически находились с момента образования Министерства, т.е. с 1802 г.

В целом статус налоговых органов определяет соответствующий специальный Закон, который характеризует налоговые органы как единую систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах,

правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля и надзора за производством и оборотом табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Единая централизованная система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов (см.рис. 1.2).

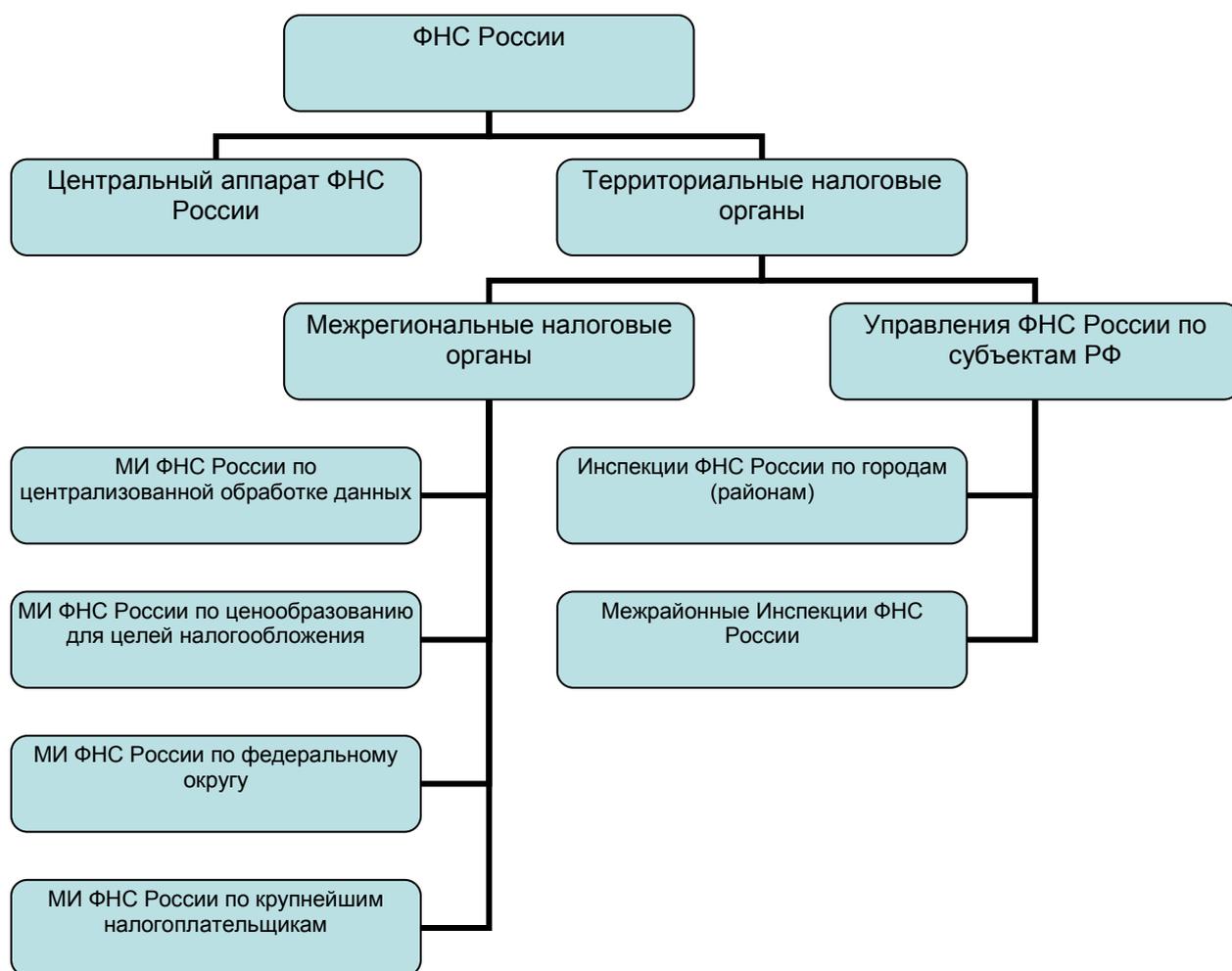


Рис.1.2. Организационная система налоговых органов в РФ

Представляется, что легальное определение налоговых органов как единой системы соответствующего контроля предопределило необходимость взаимодействия с федеральными органами исполнительной власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления. В этом плане многие авторы обращают внимание на тесную связь прав и обязанностей налоговых органов. Так, М.В. Карасева подчеркивает, что для государственного органа все права не есть права в классическом понимании, органу не дозволяется, а вменяется в обязанность требовать определенного поведения. В этом плане НК РФ использует термины: «компетенция» (п. 3 ст. 30), «полномочия» (п. п. 2, 4 ст. 30, ст. 34, п. 2 ст. 36), «права» (ст. ст. 31, 34) и «обязанности» (ст. ст. 32 - 34). Однако соотношение между ними не всегда четко определяется. Ученые полагают, что такое положение не помогает налоговым органам эффективно пополнить доходную часть бюджета [28].

В соответствии с п. 4 ст. 30 НК РФ налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Такое взаимодействие происходит в том числе: при проведении налоговых проверок (ст. ст. 31, 34, 87 - 89 НК РФ); при осуществлении контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах (ст. 32 НК РФ) и т.д.

В частности, многие вопросы взаимодействия налоговых и таможенных органов урегулированы Соглашением от 14 июля 2005 г. «О сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы». На основании данных договоренностей, а также п. 3 ст. 82 Налогового кодекса РФ и ст. 10 Таможенного кодекса РФ службы осуществляют плановый и

оперативный обмен информацией, участвуют в проведении совместных проверочных мероприятий и пр.

Основными направлениями взаимодействия и координации деятельности налоговых и таможенных органов являются:

- обмен информацией для целей контроля за соблюдением налогового, таможенного, валютного законодательства;

- разработка и реализация предложений по совершенствованию системы мер, обеспечивающих соблюдение таможенного, налогового и валютного законодательства, а также направленных на предупреждение, выявление и пресечение преступлений и правонарушений в таможенной, налоговой и иных сферах;

- обеспечение контроля за деятельностью участников внешнеэкономической деятельности путем оперативного информационного обмена и проведения скоординированных проверок участников внешнеэкономической деятельности, лиц, выполняющих деятельность в области таможенного дела, и лиц, осуществляющих оптовую или розничную торговлю ввезенными товарами;

- разработка совместных инструктивных и методологических документов по проведению проверок организаций - участников внешнеэкономической деятельности, лиц, выполняющих деятельность в области таможенного дела, и лиц, осуществляющих оптовую или розничную торговлю ввезенными товарами;

- унификация информации, используемой при проведении мероприятий налогового и таможенного контроля, выработка и реализация совместных технологических решений по обмену информацией и ее защите;

- разработка новых информационных технологий, направленных на интеграцию информационных ресурсов налоговых и таможенных органов.

Для повышения эффективности проведения мероприятий таможенного и налогового контроля наиболее важное значение имеет обмен информацией между службами на безвозмездной основе.

Плановый (в установленные сроки) обмен информацией в электронном виде производится на федеральном уровне через Межрегиональную инспекцию ФНС России по централизованной обработке данных (МРИ ФНС России по ЦОД) и Главный научно-информационный вычислительный центр ФТС России (ГНИВЦ ФТС России). ФНС и Федеральная таможенная служба (ФТС России) в свою очередь обеспечивают доведение плановой информации до региональных органов по ведомственной принадлежности.

Безусловно, большое значение имеет взаимодействие налоговых органов и следственных органов. Например, согласно ст.32 НК РФ, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, направленного налогоплательщику на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик не уплатил в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, а также соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198 - 199.2 УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Также, характеризуя основы взаимодействия налоговых и правоприменительных органов, можно отметить, что при исполнении постановлений налоговых органов о взыскании налога, в течение трех дней с момента вынесения решения о взыскании налога, налоговый орган направляет в службу судебных приставов постановление налогового органа.

В целом можно выявить объективные предпосылки необходимости усиления взаимодействия налоговых органов и иных органов налогового администрирования, что обусловлено рядом факторов:

- наличием общих целей и задач по обеспечению законности в государстве;

- объективной необходимостью комплексного подхода к сбору, анализу и оценке информации, поскольку отдельный правоприменительный орган не обладает ею в достаточном объеме в силу ряда причин;

- реальной возможностью успешного использования в борьбе с преступлениями в сфере экономики, в том числе и с уклонениями от налогообложения, оперативно-розыскных сил, средств и методов органов внутренних дел, а также единой законодательной основы использования этих сил, средств и методов.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что система органов налогового администрирования в Российской Федерации, может быть охарактеризована и как совокупность взаимодействующих на основании специальных нормативных правовых актов и межведомственных соглашений элементов; совершенствование правового регулирования такого взаимодействия может соответственно обеспечить повышение эффективности и качества процесса регулирования налоговых отношений.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПРОБЛЕМЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Анализ поступления налоговых доходов, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации за 2013-2015 гг.

Важнейшее практическое значение в работе органов налогового администрирования имеет анализ поступлений налогов в бюджетную систему на основе налоговой статистики с учетом тенденций развития макроэкономической ситуации, а также воздействия отраслевых и региональных факторов.

Результаты анализа структуры и динамики налоговых платежей органы налогового администрирования используют для выработки рекомендаций по целенаправленному выбору предприятий для проведения налоговых проверок, оценки полноты уплаты плательщиками налогов и принятия мер к снижению недоимки по налогам. Кроме того, анализ поступления налогов в бюджетную систему, а также тенденций развития налогооблагаемой базы является основой для прогнозирования объемов поступлений налоговых платежей в бюджет.

Анализ динамики поступления сумм налоговых платежей, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации - в федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов РФ, проведенный в табл. 2.1, показывает, что в консолидированный бюджет РФ в 2015 году поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 13,7 трлн. руб., или на 8,8% больше, чем в 2014 году.

Формирование всех доходов в 2015 году на 80% обеспечено за счет поступления НДС – 23%, налога на прибыль – 19%, НДФЛ – 20% и НДС – 18%. В 2014 году совокупная доля указанных налогов также составляла 80%.

Таблица 2.1

Динамика поступления налоговых доходов, администрируемых ФНС России, в консолидированный бюджет Российской Федерации за 2013–2015 гг.

Виды налоговых доходов	Годы			Изменение (темпы роста)	
	2013	2014	2015	2014 к 2013	2015 к 2014
	млрд. руб.	млрд. руб.	млрд. руб.	%	%
1	2	3	4	5	6
Всего поступило в консолидированный бюджет Российской Федерации	11 327,2	12 670,2	13 788,3	111,3	108,8
в том числе:	*	*	*	*	*
- в федеральный бюджет	5 368,0	6 214,6	6 880,5	114,7	110,7
- в консолидированные бюджеты субъектов РФ	5 959,2	6 455,6	6 907,8	108,3	107,0
из них:	*	*	*	*	*
1. Налог на прибыль организаций	2 071,7	2 372,8	2 598,8	114,5	109,5
- в федеральный бюджет	352,2	411,3	491,4	116,8	119,5
- в консолидированные бюджеты субъектов РФ	1 719,5	1 961,5	2 107,5	114,1	107,4
2. Налог на доходы физических лиц	2 497,8	2 688,7	2 806,5	107,6	104,4
- в федеральный бюджет	X	9,2	X	X	X
- в консолидированные бюджеты субъектов РФ	2 497,8	2 679,5	2 806,5	107,3	104,7
3. Налог на добавленную стоимость (в федеральный бюджет)	*	*	*	*	*
- на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации	1 868,2	2 181,4	2 448,3	116,8	112,2
- на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации	108,9	119,3	141,7	109,5	118,8
4. Акцизы	952,5	999,0	1 014,4	104,9	101,5
- в федеральный бюджет	461,0	520,8	527,9	113,0	101,4
- в консолидированные бюджеты субъектов РФ	491,4	478,1	486,5	97,3	101,8
из них:	*	*	*	*	*
на спирт этиловый из всех видов сырья и спиртосодержащую продукцию	0,5	0,7	0,9	133,3	116,6
- в федеральный бюджет	0,4	0,5	0,6	136,0	106,9
- в консолидированные бюджеты субъектов РФ	0,2	0,2	0,3	126,2	144,2

Продолжение таблицы 2.1

1	2	3	4	5	6
на табачную продукцию в федеральный бюджет	250,5	314,0	379,1	125,4	120,7
акцизы на нефтепродукты	410,3	369,6	292,8	90,1	79,2
в федеральный бюджет	114,9	103,5	X	90,1	X
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	295,4	266,1	292,8	90,1	110,0
акцизы на пиво в консолидированные бюджеты субъектов РФ	126,6	142,3	130,2	112,4	91,5
акцизы на алкогольную продукцию (за исключением вин)	139,0	148,4	130,9	106,7	88,2
в федеральный бюджет	80,0	85,9	77,0	107,4	89,6
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	59,0	62,4	53,9	105,8	86,3
5. Имущественные налоги в консолидированные бюджеты субъектов РФ	900,5	955,1	1 068,4	106,1	111,9
из них:	*	*	*	*	*
4.1. Налог на имущество физических лиц	22,3	27,1	30,3	121,8	111,6
4.2. Налог на имущество организаций	615,1	634,6	712,4	103,2	112,3
4.3. Транспортный налог в консолидированные бюджеты субъектов РФ	106,1	117,5	140,0	110,7	119,1
из него:	*	*	*	*	*
Транспортный налог с организаций	24,8	27,2	30,2	109,8	110,9
Транспортный налог с физических лиц	81,3	90,3	109,8	111,0	121,6
Земельный налог в консолидированные бюджеты субъектов РФ	156,6	175,3	185,1	112,0	105,6
Налог на добычу полезных ископаемых	2 575,8	2 904,2	3 226,8	112,8	111,1
в федеральный бюджет	2 535,3	2 858,0	3 160,0	112,7	110,6
в консолидированные бюджеты субъектов РФ	40,5	46,2	66,8	114,1	144,6
из него:					
нефть в федеральный бюджет	2 190,2	2 463,6	2 703,5	112,5	109,7
газ горючий природный в федеральный бюджет	311,7	357,2	346,5	114,6	97,0

Структура поступлений налоговых доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2014–2015 гг. приведена на рис.2.1.



Рис.2.1. Структура доходов по уровням консолидированного бюджета Российской Федерации в 2014–2015 гг.

Структура поступлений основных налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2014–2015 гг. приведена на рис.2.2.

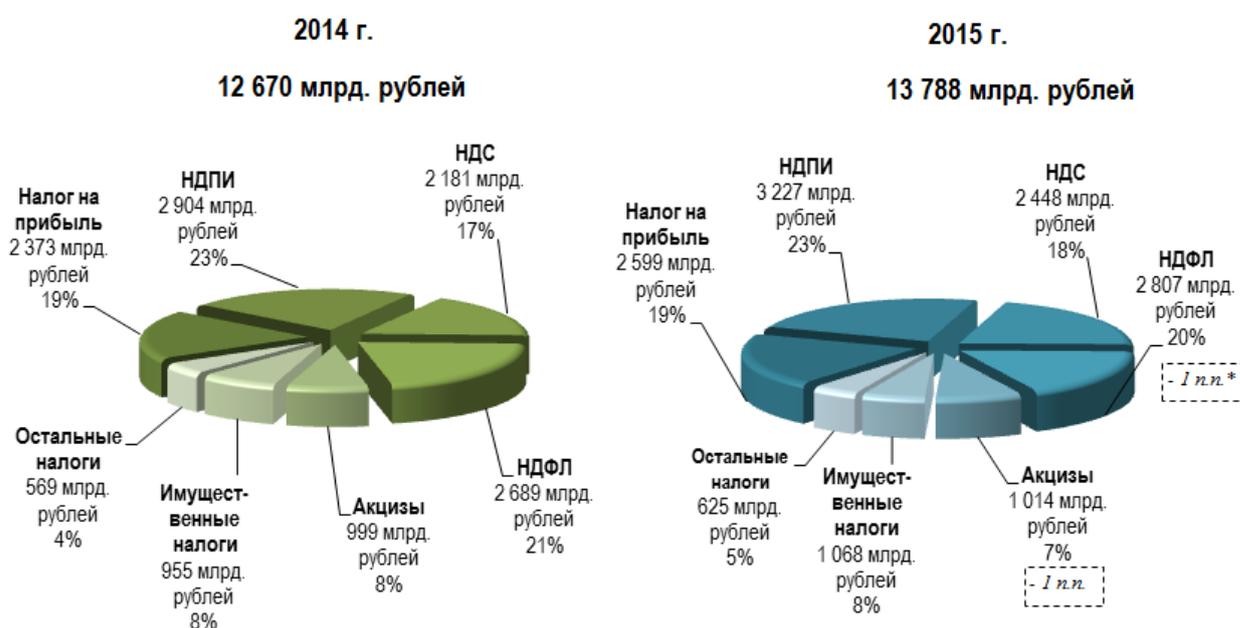


Рис.2.2. Структура поступлений основных налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2014–2015 гг.

Динамика поступлений основных налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2014–2015 гг. приведена на рис.2.3.

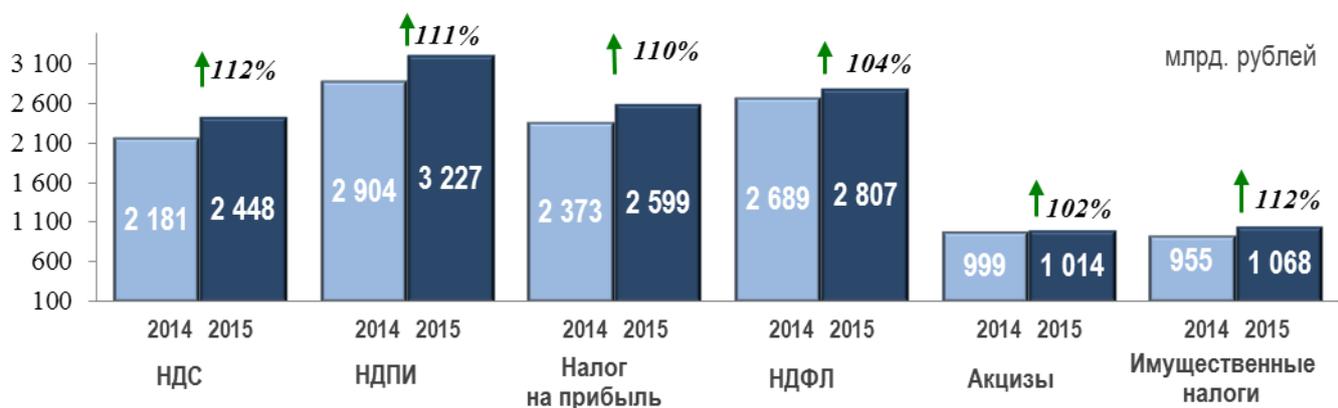


Рис.2.3. Динамика поступлений основных налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2014–2015 гг.

Налогов на прибыль организаций в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2015 году поступило 2,6 трлн. руб., или на 9,5% больше, чем в 2014 году. Из общей суммы НПО поступления в федеральный бюджет составили 491,4 млрд. рублей (19%), или на 19,5% больше, чем в 2014 году, в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации – 2 107,5 млрд. рублей (81%), или на 7,4% больше, чем в 2014 году. В 2014 году указанное соотношение составляло 17% и 83%.

Налогов на доходы физических лиц в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2015 году поступило 2,8 трлн. руб., или на 4,4% больше, чем в 2014 году.

Налогов на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации, в федеральный бюджет в 2015 году поступило 2,4 трлн. руб., или на 12,2% больше, чем в 2014 году.

Налогов на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, в федеральный бюджет в 2015 году поступило 141,7 млрд. рублей, или на 18,8% больше, чем в 2014 году.

Поступления по сводной группе акцизов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2015 году составили 1 014,4 млрд. рублей, или на 1,5% больше, чем в 2014 году.

Формирование доходов по сводной группе акцизов в 2015 году на 79% обеспечено за счет поступлений акцизов на табачную продукцию – 37%, акцизов на нефтепродукты – 29%, акцизов на алкогольную продукцию – 13%.

Из общей суммы 2015 года поступления акцизов в федеральный бюджет составили 527,9 млрд. рублей (52%), или на 1,4% больше, чем в 2014 году, в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации – 486,5 млрд. рублей (48%), или на 1,8% больше, чем в 2014 году.

Имущественных налогов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2015 году поступило 1 068,4 млрд. рублей, или на 11,9% больше, чем в 2014 году (см. рис. 2.3).

Налога на имущество физических лиц в 2015 году поступило 30,3 млрд. рублей, или на 11,6% больше, чем в 2014 году.

Налога на имущество организаций в 2015 году поступило 712,4 млрд. рублей (67% общей суммы поступлений имущественных налогов), или на 12,3% больше, чем в 2014 году.

Транспортного налога в 2015 году поступило 140,0 млрд. рублей (13% общей суммы поступлений имущественных налогов), что на 19,1% больше, чем в 2014 году.

Поступления земельного налога в 2015 году составили 185,1 млрд. рублей (17% всех поступлений имущественных налогов), что на 5,6% больше, чем в 2014 году.

Налога на добычу полезных ископаемых в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2015 году поступило 3 226,8 млрд. рублей, или на 11,1% больше, чем в 2014 году. В федеральный бюджет в 2015 году НДС поступило 6 880,5 млрд. рублей, что на 10,7% больше, чем в 2014 году.

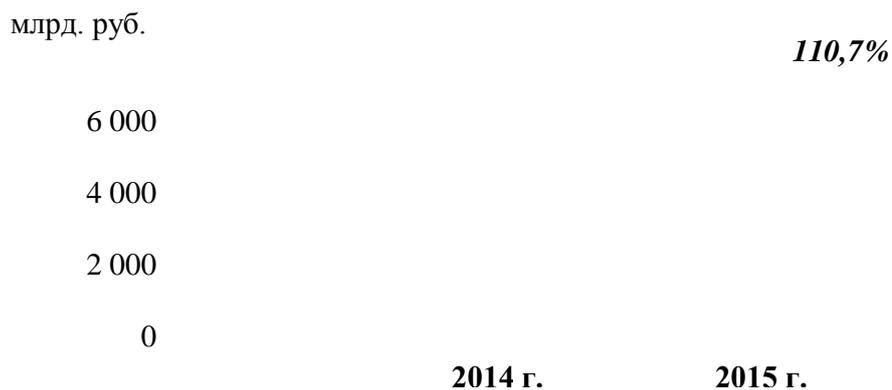


Рис.2.4. Динамика поступлений налоговых доходов в федеральный бюджет в 2014–2015 гг.

Динамика поступлений основных налогов в федеральный бюджет в 2014–2015 гг. приведена на рис.2.5.

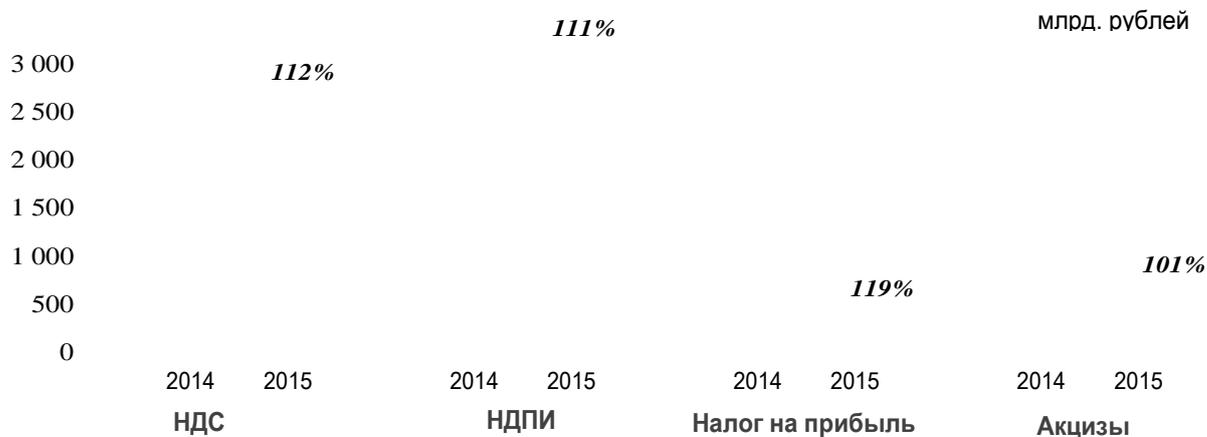


Рис.2.5. Динамика поступлений основных налогов в федеральный бюджет в 2014–2015 гг.

Структура поступлений основных налогов в федеральный бюджет в 2014–2015 гг. приведена на рис.2.6.

Структура доходов федерального бюджета

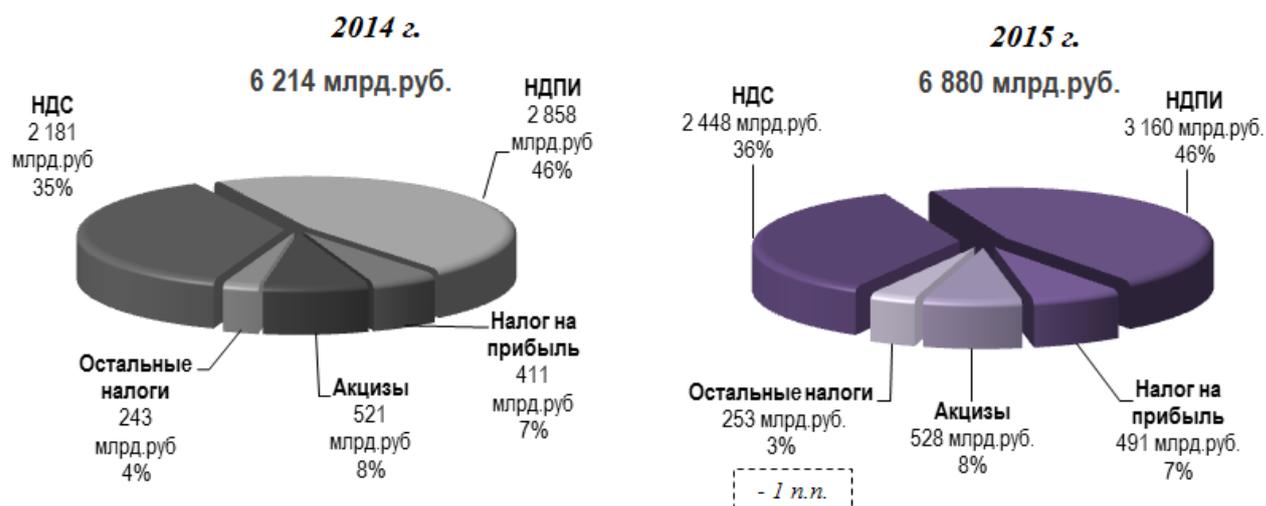


Рис.2.6. Структура поступлений основных налогов в федеральный бюджет в 2014–2015 гг.

В общей сумме администрируемых ФНС России доходов федерального бюджета поступления налога на добычу полезных ископаемых составили 46%, НДС – 36%, акцизов по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории Российской Федерации – 8% и налога на прибыль организаций – 7%.

В консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в 2015 году поступило 6 907,8 млрд. рублей, или на 7,0% больше, чем в 2014 году.

Формирование доходов консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации в 2015 году на 94% обеспечили НДФЛ – 41%, налог на прибыль – 31%, имущественные налоги – 15% и акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории Российской Федерации – 7%. В 2014 году совокупная доля указанных налогов также составляла 94%.

2.2. Анализ деятельности органов налогового администрирования по налоговым проверкам за 2013-2015 гг.

Деятельность органов налогового администрирования по налоговым проверкам (контрольной работы налоговых органов) оценивается, прежде всего, результатами проведения налоговых проверок. Показатели анализа деятельности органов налогового администрирования по налоговым проверкам, проведенной сотрудниками налоговых органов России на основании данных статистической отчетности ФНС России по форме 2-НК за 2013–2015 годы представлены в таблицах 2.2 и 2.3 [70].

Анализ результатов деятельности ФНС России в части камеральных проверок налогоплательщиков показывает, что в 2015 г. органами налогового администрирования было проведено всего 31,9 млн. камеральных проверок, что на 1,8% меньше, чем в 2014 г. При этом, дополнительно начисленные по ним платежи, включая пени и налоговые санкции, в 2015 г. составили 82,9 млрд. руб., что на 49,5% больше, чем в 2014 г. Такие показатели говорят о повышении эффективности контрольной работы органов налогового администрирования в части камеральных проверок в 2015 г.

Также о повышении эффективности контрольной работы органов налогового администрирования свидетельствует повышение относительного показателя дополнительно начисленных по камеральным проверкам платежей, включая пени и санкции в среднем на 1 проверку с 28,8 тыс. руб. в 2013 г. до 42,5 тыс. руб. в 2015 г.

Причинами большинства случаев применения налоговых санкции были следующие виды нарушений: несвоевременное представление налоговых деклараций согласно ст. 119 и ст. 126 НК РФ, неуплата или неполная уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы или иного неправомерного исчисления налога согласно п.1 ст. 122 НК РФ.

Таблица 2.2

Показатели динамики камеральных налоговых проверок налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации за 2013-2015 гг.

Показатели контрольной работы	Годы			Темп роста, %	
	2013	2014	2015	2014 к 2013	2015 к 2014
1. Камеральные налоговые проверки, всего, ед.	34190550	32869894	31943099	96,1	97,2
1.1. из них камеральные проверки, выявившие нарушения, ед.	1764623	1964299	1948892	111,3	99,2
1.2. доля камеральных проверок, выявивших нарушения, в %	5,2	6,0	6,1	0,8	0,1
2. Дополнительно начисленные по камеральным налоговым проверкам платежи, включая санкции и пени, всего, млн. руб.	50855	55484	82925	109,1	149,5
в том числе					
2.1. налоги	42876	45689	68578	106,6	150,1
2.2. пени и штрафы	7979	9795	14346	122,8	146,5
3. Дополнительно начисленные по камеральным налоговым проверкам, выявившим нарушения, платежи, в среднем на 1 проверку, тыс. руб.	28,8	28,2	42,5	98,0	150,6

Основной характер ошибок, выявленных при проведении камеральных проверок: ошибки в исчислении налоговой базы, неправильное применение налоговых ставок, а также арифметические ошибки.

Показатели анализа контрольной работы по выездным проверкам, проведенной работниками налоговых органов России за 2013–2015 гг, представлены в таблице 2.3.

Анализ данных табл. 2.3 показывает, что за 2015 г. органами налогового администрирования проведено 29394 выездных проверок организаций и физических лиц, что на 24,2% меньше, чем в 2014 г. При этом, в 2015 году дополнительно начисленные по выездным проверкам платежи, включая налоговые санкции, составили 268,2 млрд. руб., что на 6,9% меньше, чем в 2014 г.

Таблица 2.3

Показатели динамики выездных налоговых проверок налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговых органах Российской Федерации за 2013-2015 гг.

Показатели контрольной работы	Годы			Темп роста	
	2013	2014	2015	2014 к 2013	2015 к 2014
1. Выездные налоговые проверки организаций и физических лиц, ед.	39770	34245	29394	86,1	85,8
1.1. из них выездные проверки, выявившие нарушения, ед.	39315	33827	29127	86,0	86,1
1.2. доля выездных проверок, выявивших нарушения, в %	98,9	98,8	99,1	-0,1	0,3
2. Дополнительно начисленные по выездным налоговым проверкам платежи, включая санкции и пени, всего, млн. руб.	278469	288089	268280	103,5	93,1
в том числе					
2.1. налоги	209790	211320	198981	100,7	94,2
2.2. пени и штрафы	68679	76769	69298	111,8	90,3
3. Дополнительно начисленные по выездным налоговым проверкам, выявившим нарушения, платежи, в среднем на 1 проверку, тыс. руб.	7083	8517	9211	120,2	108,2

О повышении эффективности контрольной работы органов налогового администрирования свидетельствует увеличение относительного показателя дополнительно начисленных по выездным налоговым проверкам платежей в среднем на 1 проверку – с 7,0 млн. руб. в 2013 г. до 9,2 млн. руб. в 2015 г.

Поэтому можно сделать вывод, что при снижении в 2015 году по сравнению с 2014 г. количества выездных налоговых проверок на 24,2%, эффективность одной выездной налоговой проверки повысилась на 8,2 %, а доля результативных выездных налоговых проверок достигла почти стопроцентного уровня – 99,1 %.

Из общей суммы доначислений налогов в результате проведения камеральных и выездных налоговых проверок основные доначисления были произведены: по налогу на добавленную стоимость – 42%, налогу на прибыль

организаций – 28%, акцизам – 13%, налогу на доходы физических лиц – 10%, имущественным налогам – 4%.

Уровень взыскания налоговых платежей по результатам выездных и камеральных налоговых проверок, решения по которым вступили в силу, составил 55,3%, что на 13,3 п. п. выше, чем в 2014 году, что свидетельствует о повышении качества проведения контрольных мероприятий, сборе достаточной доказательственной базы по выявляемым правонарушениям.

О положительных тенденциях в контрольной работе в отчетном периоде свидетельствует и сокращение суммы уменьшенных платежей (из доначисленных по налоговым проверкам) по решениям судебных органов. Это свидетельствует о тщательном сборе доказательной базы, улучшении качества подготовки и проведения контрольных мероприятий.

ФНС России уделяет важное внимание таким элементам работы по предупреждению налоговых правонарушений как проведение разъяснительной работы и повышение открытости самого процесса налогового контроля.

В рамках утвержденной ФНС России Концепции планирования выездных налоговых проверок, налоговыми органами опубликованы 12 общедоступных Критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых в процессе отбора объектов для проведения налоговых проверок, а также были актуализированы значения среднеотраслевых показателей - критериев самостоятельной оценки рисков (налоговая нагрузка, рентабельность активов и рентабельность продаж), позволяющих налогоплательщикам своевременно и в полном объеме выполнять налоговые обязательства.

Вместе с тем, необходимо и дальше совершенствовать законодательные механизмы, направленные на воспрепятствование нарушениям при исчислении и уплате налогов.

2.3. Анализ изменений правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации

Правовое регулирование налогового администрирования в Российской Федерации продолжает совершенствовать систему налогового администрирования. Со 2 июня 2016 г. вступила в силу основная часть положений Федерального закона от 01.05.2016 №130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации». Новшества, связанные с налоговой тайной, внесены в НК РФ Федеральным законом от 01.05.2016 №134-ФЗ «О внесении изменений в статью 102 части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Закон №130-ФЗ принят в рамках Дорожной карты «Совершенствование налогового администрирования², утв. Распоряжением Правительства РФ от 10.02.2014 №162-р. Одной из основных целей Дорожной карты является улучшение взаимоотношений между налогоплательщиками в лице предпринимательского сообщества и налоговыми органами с учетом лучших международных практик.

Рассмотрим наиболее существенные из произошедших изменений.

1. Вступление в силу нормативных актов о налогах.

Несмотря на то что ст. 5 НК РФ представляется сугубо теоретической, правила вступления в силу налогового законодательства - это прежде всего одна из основных гарантий защиты прав налогоплательщиков и стабильности налоговых отношений. Обеспечить налогоплательщику неизменность «правил игры» в сфере налогообложения в течение как минимум одного налогового периода - задача государства. Именно такие правила закреплены в ст. 5 НК РФ: они предусматривают вступление в силу актов законодательства о налогах не ранее 1-го числа очередного налогового периода и не ранее одного месяца со дня официального опубликования.

Теперь данные положения распространены и на нормативные правовые акты о налогах и сборах Правительства РФ. Ранее из-за отсутствия такой нормы

возникали споры о дате вступления в силу того или иного правительственного акта. Именно так случилось с основным подзаконным актом по НДС - Постановлением Правительства РФ от 30.07.2014 №735, которое вносило массу изменений в документы, применяемые при расчетах по НДС (журнал учета счетов-фактур, книгу покупок и т.д.). В этой связи Минфину России пришлось давать разъяснения с учетом позиции Конституционного Суда РФ (Письмо Минфина России от 18.09.2014 №03-07-15/46850). Теперь такая ситуация исключена в связи с наличием прямой нормы закона.

Более справедливым можно назвать и дополнение в п. 5 ст. 5 НК РФ. Оно устанавливает новое правило: нормативные правовые акты, предусматривающие утверждение новых форм (форматов) налоговых деклараций (расчетов) или внесение изменений в действующие формы (форматы) налоговых деклараций (расчетов), вступают в силу не ранее чем по истечении двух месяцев со дня их официального опубликования. Теперь плательщики получили возможность заблаговременно узнавать о новых формах отчетности и вдумчиво разбираться с порядком их заполнения.

2. О личном кабинете налогоплательщика.

Пожалуй, самое масштабное изменение по количеству пользователей, интересы которых оно затрагивает, - это новшества в порядке пользования личным кабинетом.

Напомним, что в законодательстве понятие «личный кабинет налогоплательщика» появилось относительно недавно: 1 июля 2015 г. вступила в силу ст. 11.2 НК РФ, введенная Федеральным законом от 04.11.2014 №347-ФЗ. Исходя из ст. 11.2 НК РФ под личным кабинетом налогоплательщика понимается информационный ресурс, который размещен на официальном сайте ФНС в Интернете. Ведение этого ресурса осуществляется в порядке, установленном ФНС России.

Согласно внесенным уточнениям личный кабинет налогоплательщика используется налогоплательщиками - физическими лицами для получения от

налогового органа документов и передачи в налоговый орган документов (информации), сведений в электронной форме. Порядок получения налогоплательщиком - физическим лицом доступа к его личному кабинету определяется ФНС России.

Налогоплательщик-гражданин, получивший доступ к личному кабинету, такие документы получает через этот ресурс. Ранее подключение к личному кабинету (ЛК) само по себе не исключало обязанности инспекции присылать вам бумажные документы, в том числе на уплату имущественных налогов.

Для обмена документами в ЛК прежняя редакция п. 2 ст. 11.2 требовала от налогоплательщика-гражданина направления в инспекцию уведомления, форму и Формат которого ФНС России утвердила Приказом от 08.06.2015 №ММВ-7-17/231@ «Об утверждении формы и Формата уведомления об использовании (об отказе от использования) личного кабинета налогоплательщика, а также Порядка и сроков его направления в налоговые органы физическими лицами». Согласно Порядку срок для направления уведомления установлен 1 марта. После получения такого уведомления налоговики прекращали направлять документы в бумажном виде обычной почтой и в электронном виде на адрес электронной почты. Чтобы получить бумажный документ, нужно было уведомить ИФНС об отказе от использования личного кабинета.

Новый порядок работы с личным кабинетом следующий. Обладателям личного кабинета налогоплательщика документы на бумажном носителе по почте направляться не будут. Сам факт оформления доступа к личному кабинету на сайте ФНС уже означает, что гражданин отказывается от общения по обычной почте.

Чтобы получать документы на бумажном носителе, обладатели личного кабинета должны направить в любой налоговый орган по своему выбору уведомление о необходимости получения документов на бумажном носителе. Документы в электронном виде, представленные через личный кабинет, приравниваются к документам на бумажном носителе, подписанным собственноручной подписью налогоплательщика.

Несомненно, электронные сервисы - это удобно. Однако если налогоплательщик по каким-либо причинам не пользуется личным кабинетом налогоплательщика, произошедшие изменения его не коснутся.

Если налогоплательщик собирается подключиться к ЛК только сейчас, необходимо помнить, что он перестанет получать от налоговой инспекции документы по почте. Следовательно, если для налогоплательщика получение документов на бумаге принципиально, необходимо направить уведомление в налоговый орган о желании получать документы на бумажном носителе.

Если налогоплательщик уже является счастливым обладателем личного кабинета и отказался от получения бумаг из налоговой инспекции, для него ничего не изменится.

Вопрос возникает только в отношении тех налогоплательщиков, у кого к моменту вступления в силу Закона №130-ФЗ уже есть ЛК и такой налогоплательщик не отказывался от бумажной документации. Будет ли он получать ее теперь? По нашему мнению, таким плательщикам налоговики должны продолжить присылать всю необходимую корреспонденцию почтой. Однако в связи с отсутствием в Законе №130-ФЗ каких-либо переходных положений, возможно, у налоговиков будет иное прочтение.

Поэтому владельцам личного кабинета налогоплательщика, подключившим этот сервис до вступления в силу Закона №130-ФЗ и не желающим получать уведомления, требования и иные документы через данный электронный сервис, безопаснее будет направить в налоговый орган уведомление о своем желании получать бумажные документы.

3. Совершенствование электронного документооборота

НК РФ устанавливает обязанность определенной категории плательщиков отчитываться перед налоговым органом исключительно в электронном виде по ТКС через оператора электронного документооборота:

- налогоплательщики, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;
- вновь созданные (в том числе при реорганизации) организации, численность работников которых также превышает 100 человек;
- иные налогоплательщики, для которых такая обязанность предусмотрена частью второй НК РФ применительно к конкретному налогу. Речь идет, в частности, о плательщиках НДС.

Порядок электронного взаимодействия с налоговиками существенно ужесточился. Соответствующие изменения Законом №130-ФЗ внесены в п. 5.1 ст. 23 НК РФ.

Прежде всего, у плательщиков появилась обязанность обеспечить получение документов от налоговиков в электронном виде по ТКС. Для этого предусмотрен десятидневный срок со дня возникновения любого из оснований отнесения лица к категории налогоплательщиков, которые обязаны отчитываться в электронном виде.

Во-вторых, обязанность по обеспечению электронного документооборота считается исполненной, если у налогоплательщика заключен договор с оператором на оказание услуг электронного документооборота или о передаче прав на использование программного обеспечения, предназначенного для обеспечения электронного документооборота, с инспекцией по месту учета этого налогоплательщика, также при наличии квалифицированного сертификата ключа проверки электронной подписи. Если планируется направлять документы через уполномоченного представителя, договор и квалифицированный сертификат ключа проверки ЭП должны быть именно у представителя.

В этом случае документы, подтверждающие полномочия уполномоченного представителя, также должны быть в инспекции. Они должны быть представлены в течение трех дней с того дня, как представителю были делегированы соответствующие полномочия. Эти документы можно представить лично, через представителя либо направить в электронной форме в виде электронных образов документов (скан-копий) через оператора электронного документооборота.

Ранее закон позволял только сдавать электронную отчетность через уполномоченного представителя (п. 4 ст. 80 НК РФ). Законом №130-ФЗ полномочия представителей расширены, теперь они вправе не только отправлять в инспекцию налоговую отчетность, но и получать от нее различные электронные документы.

Закон №130-ФЗ ввел и ответственность за неисполнение обязанности по обеспечению получения от налогового органа документов в электронной форме по ТКС. Налоговый орган получил право приостанавливать операции по счетам в банке. Такое решение инспекторы вынесут в течение десяти дней с того момента, как установят факт неисполнения организацией названной обязанности. Открыть счет налоговики должны не позднее одного дня, следующего за днем исполнения налогоплательщиком-организацией обязанности по обеспечению получения от налогового органа по месту своего нахождения организации документов в электронной форме по ТКС. Это предусмотрено нововведениями пп. 1.1 п. 3 и пп. 1.1 п. 3.1 ст. 76 Кодекса (данные положения вступили в силу с 1 июля 2016 г.).

4. Камеральная проверка.

Законом №130-ФЗ внесены изменения в порядок представления плательщиками НДС пояснений по требованию налогового органа в ходе камеральных проверок. С 2015 г. отчетность по НДС сдается в электронной форме по ТКС. Однако, если налоговый орган требовал пояснений по таким декларациям, НК РФ не определял, в какой форме они должны быть

представлены. ФНС России давала разъяснения, что пояснения можно представить как на бумажном носителе, так и по электронке (Письмо ФНС России от 06.11.2015 №ЕД-4-15/19395).

Закон №130-ФЗ лишает плательщиков НДС (лиц, которые обязаны представлять декларацию по НДС в электронном виде) такого выбора. В п. 3 ст. 88 Кодекса появится уточнение, согласно которому пояснения данная категория налогоплательщиков должна представлять, как и декларацию, исключительно в электронном виде по ТКС. Более того, НК РФ содержит прямое указание, что пояснения, представленные на бумажном носителе, считаются непредставленными.

Данное нововведение вступит в силу с 1 января 2017 г. С этого момента также будет действовать в новой редакции и п. 1 ст. 129.1 НК РФ, устанавливающий ответственность, в том числе и за непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных п. 3 ст. 88 НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации.

При проведении камеральных проверок, связанных с налоговыми льготами, инспекторы в силу п. 6 ст. 88 НК РФ (в новой редакции) смогут истребовать не только документы, но и пояснения. На представление последних налогоплательщикам отводится пять дней.

5. Порядок представления документов по требованию

Проведение любых проверочных мероприятий должно быть максимально ясно и недвусмысленно установлено законодателем. Поскольку наличие неясностей и разночтений - это всегда повод для спора в потенциально конфликтной ситуации проведения налоговой проверки. Поэтому внесение ясности в ст. 93 НК РФ - безусловно, положительный момент.

Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. И если объем документов

незначителен, для плательщика, возможно, не составит труда заверить каждый документ. Но если объем истребуемых документов велик?

Раньше этот вопрос в законе был упущен. Сейчас НК РФ устанавливает: листы документов, представляемых на бумажном носителе, должны быть пронумерованы и прошиты в соответствии с требованиями, утверждаемыми ФНС России. Представление документов, составленных в электронной форме по форматам, установленным ФНС России, осуществляется по ТКС или через личный кабинет налогоплательщика.

Более того, новая редакция НК РФ допускает возможность представления документов, составленных на бумажном носителе, в электронной форме в виде электронных образов документов (документов на бумажном носителе, преобразованных в электронную форму путем сканирования с сохранением их реквизитов). Соответствующие форматы также устанавливает ФНС России.

В случае представления истребуемых документов в инспекцию в электронной форме по ТКС такие документы должны быть заверены усиленной квалифицированной ЭП проверяемого лица или усиленной квалифицированной ЭП его представителя.

6. Дополнительные мероприятия налогового контроля.

Как известно, выездные проверки являются наиболее эффективной формой налогового контроля. Свыше 80% выездных налоговых проверок относятся к категории результативных. То есть по результатам таких проверок выявляются правонарушения и плательщики привлекаются к ответственности. Более того, сам факт назначения выездной проверки, которая, возможно, не выявит никаких нарушений, приводит к увеличению трудовых затрат у проверяемого плательщика. Поэтому не только проверяющий, но и плательщик должен четко представлять себе требования законодательства к выездным проверкам. В этой части завершение рассмотрения материалов проверки решением о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля всегда приводило к некоему вакууму, поскольку отсутствовали многие

процедурные требования: можно было не знакомить плательщика с результатами дополнительных мероприятий, можно было не ждать и не учитывать его возражений и т.п.

Теперь более четко прописан момент принятия решения: руководитель налогового органа (его заместитель) рассматривает акт налоговой проверки, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) возражения. По результатам рассмотрения названных материалов выносится одно из следующих решений:

- о привлечении налогоплательщика к ответственности или об отказе в таковом (п. 7 ст. 101 НК);

- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В случае принятия решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля срок их проведения будет указан в соответствующем решении. После их завершения акт налоговой проверки, материалы к ней и материалы по дополнительным мероприятиям налогового контроля, а также представленные проверяемым лицом письменные возражения должны быть рассмотрены руководителем налогового органа, проводившего проверку.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе ознакомиться с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля в течение срока, установленного законодательством для представления возражений (десять дней). А налоговый орган обязан обеспечить проверяемому лицу возможность ознакомиться с материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля на территории налогового органа не позднее двух дней со дня подачи таким лицом заявления об этом. Ознакомление с такими материалами осуществляется путем их визуального осмотра, изготовления выписок, снятия копий. По окончании ознакомления составляется протокол в соответствии со ст. 99 НК РФ.

Согласно п. 6.1 ст. 101 НК РФ налогоплательщик в течение десяти дней с момента истечения срока проведения дополнительных мероприятий налогового

контроля имеет право представить свои письменные возражения на результаты этих мероприятий. И только по истечении данного срока в течение опять же десяти дней принимает одно из решений, предусмотренных в п. 7 ст. 101 Кодекса (о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении к ответственности).

Процедура ознакомления с материалами проверки аналогичным образом закреплена и для тех проверяемых плательщиков, которых не коснулись допмероприятия налогового контроля. Они вправе ознакомиться с материалами проверки в течение срока, установленного законодательством для представления возражений (одного месяца с момента получения акта проверки).

Важно отметить, что новации, связанные с процедурой проверок, применяются при вынесении решений по результатам налоговых проверок, завершаемых после 2 июня 2016 г.

7. Порядок обжалования.

Институт досудебного обжалования существует еще с 1 января 2009 г. С начала 2014 г. жалоба в вышестоящий орган стала обязательной досудебной процедурой. Налогоплательщики, воспринявшие сначала в штыки введение досудебного порядка обжалования, за эти годы смогли убедиться, что в некоторых случаях это все же не напрасная трата времени. Законодатели продолжают трудиться над совершенствованием процедуры обжалования в порядке подчиненности.

Существенные изменения внесены Законом №130-ФЗ в п. 5 ст. 138 НК РФ. По общему правилу при использовании административного порядка обжалования подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнение обжалуемого акта налогового органа или совершение обжалуемого действия его должностным лицом.

Но исполнение обжалуемого акта (до принятия решения по жалобе) возможно приостановить. Однако если раньше такая возможность была

обусловлена наличием оснований полагать, что обжалуемый акт не соответствует законодательству, то в новой редакции единственным основанием для приостановления является наличие банковской гарантии.

К банковской гарантии применяются требования, установленные п. 5 ст. 74.1 НК РФ, с учетом некоторых особенностей:

- срок действия банковской гарантии должен истекать не ранее чем через шесть месяцев со дня подачи лицом заявления о приостановлении исполнения обжалуемого решения;

- сумма, на которую выдана банковская гарантия, должна обеспечивать исполнение банком-гарантом обязанности по уплате денежной суммы в размере налога, сбора, пеней, штрафа, не уплаченных по обжалуемому решению.

В течение пяти дней со дня получения заявления вышестоящий налоговый орган принимает решение: положительное (приостанавливает исполнение обжалуемого решения) либо отрицательное (отказывает в приостановлении исполнения). Основанием для отказа может послужить только несоответствие банковской гарантии указанным выше требованиям.

О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу. Решение о приостановлении исполнения решения действует до дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе.

В случае неуплаты (неполной уплаты) соответствующего платежа в установленный срок лицом, подавшим жалобу, налоговый орган не позднее пяти дней со дня истечения срока исполнения соответствующего требования и не ранее дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе направляет банку-гаранту требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии.

Если плательщик, подавший жалобу, исполняет обязанности, обеспеченные банковской гарантией, самостоятельно либо решение по жалобе

отменено, налоговый орган уведомляет банк о его освобождении от обязательств по выданной им гарантии. Законодательно установлены следующие сроки для указанного уведомления: не позднее пяти дней со дня исполнения обязанности лицом, подавшим жалобу (со дня принятия решения по жалобе, в соответствии с которым у лица, подавшего жалобу, отсутствует обязанность по уплате суммы налога, сбора, пеней, штрафа).

Необходимо обратить внимание на изменение некоторых положений ст. 139.2 НК РФ, определяющих форму и содержание жалобы (апелляционной жалобы). В частности, уточнены способы подачи жалобы и получения решения по ней. Так, жалоба теперь может быть направлена в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика. При этом в жалобе нужно указать способ получения решения по жалобе - на бумажном носителе, в электронной форме по ТКС или через личный кабинет налогоплательщика (п. 2 ст. 139.2 НК в ред. Закона №130-ФЗ).

Безусловно, позитивной с точки зрения налогоплательщиков будет новая редакция п. 2 ст. 140 НК РФ. Названным пунктом закреплено, что в случае выявления противоречий между документами проверяемого лица и материалами от нижестоящих налоговых органов (на что указывается в апелляционной жалобе) рассмотрение жалобы вышестоящий налоговый орган осуществляет с участием представителей налогоплательщика.

Одно из наиболее интересных изменений Закон №130-ФЗ внес в ст. 139 Кодекса. Новый пп. 1.1 данной нормы устанавливает обязанность инспекции, на которую жалуется плательщик, принять меры по устранению нарушения прав лица, подавшего жалобу, при получении жалобы. И в случае устранения нарушения прав лица, подавшего жалобу, инспекция должна сообщить об этом в вышестоящий налоговый орган в течение трех дней со дня такого устранения с приложением подтверждающих документов (при их наличии).

Данная новация автоматически расширила перечень оснований, по которым вышестоящий налоговый орган оставит жалобу без рассмотрения. Так, уточнено, что это произойдет, если жалоба подана с нарушением порядка, установленного п. 1 ст. 139.2 НК РФ, или в ней не указаны акты налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц, которые привели к нарушению прав лица, подавшего жалобу (пп. 1 п. 1 ст. 139.3 НК в ред. Закона №130-ФЗ). А в новом пп. 5 п. 1 ст. 139.3 НК РФ сказано, что жалоба будет оставлена без рассмотрения, если до принятия по ней решения нижестоящие налоговики сообщат, что проблема решена, то есть устранены нарушения прав жалобщика в рамках п. 1.1 ст. 139 НК РФ.

Введение института банковской гарантии при обжаловании актов налогового органа, возможность участия налогоплательщика в рассмотрении его жалобы направлены на повышение эффективности применения досудебных механизмов урегулирования споров и повышение привлекательности административного способа обжалования.

8. Существенные изменения в перечень сведений, имеющих режим налоговой тайны, внесены Законом №134-ФЗ.

С 1 июня 2016 г. не являются налоговой тайной такие сведения, как:

- среднесписочная численность работников компании за календарный год;
- уплаченные суммы налогов и сборов (по каждому налогу и сбору) без учета сумм налогов (сборов), уплаченных в связи с ввозом товаров на таможенную территорию ЕАЭС, суммы налогов, уплаченных налоговым агентом;
- суммы доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Указанная информация подлежит размещению на официальном сайте ФНС России в соответствующем разделе.

Также будет публиковаться информация о налоговых правонарушениях и мерах ответственности за их совершение, применяемых спецрежимах и об участии налогоплательщиков в консолидируемых группах.

Возможность иметь доступ к такой информации для добросовестных налогоплательщиков означает прежде всего возможность самостоятельной проверки благонадежности контрагентов. А это значит, что добросовестные плательщики получили возможность выбрать добросовестного партнера либо при наличии претензий со стороны налоговых органов смогут доказать, что должная осмотрительность была ими проявлена при заключении сделки.

Таким образом, изменения, внесенные в ст. 102 НК РФ Законом №134-ФЗ, предоставят добросовестным плательщикам больше возможностей проявлять должную осмотрительность и осторожность, проверяя общедоступную информацию, характеризующую будущего контрагента как добросовестного партнера. Не надо при этом забывать, что и налоговый орган будет использовать подобную информацию в качестве доказательства направленности действий налогоплательщика на получение необоснованной налоговой выгоды [16].

2.4. Проблемы налогового администрирования контролируемых сделок в Российской Федерации

В последние десятилетия наблюдается значительное усложнение деятельности хозяйствующих субъектов и возникновение новых проблем налогового администрирования. Появляются так называемые транснациональные компании, владеющие производственными подразделениями в нескольких странах и совершающие сделки между данными подразделениями.

Трансфертное ценообразование подразумевает под собой деятельность по установлению цен в сделках между компаниями одной группы и иными

зависимыми лицами. Трансфертная цена, по которой происходит реализация товаров, работ и услуг между зависимыми лицами, как правило, отличается от рыночной и используется для перераспределения прибыли в пользу лиц, применяющих налоговые льготы, или лиц, находящихся в низконалоговой юрисдикции. Именно поэтому трансфертное ценообразование является предметом пристального внимания со стороны органов налогового администрирования, которые ведут борьбу с занижением цен в целях минимизации налогов и проверяют «рыночность» цен в контролируемых сделках.

В России с 1 января 2012 года вступил в силу Федеральный закон от 18.07.2011 №227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», который ввел правила трансфертного ценообразования в России [3].

Указанным законом часть первая НК РФ была дополнена разделом, в котором установлены порядок и критерии признания лиц взаимозависимыми для целей налогообложения, порядок определения цены в сделках между взаимозависимыми лицами, сформулировано понятие контролируемых сделок, а также установлены формы и методы налогового контроля, осуществляемого в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Вышеуказанные изменения законодательства существенно повлияли на хозяйствующие субъекты и отразились на их деятельности. Однако, несмотря на достаточно детальное регулирование налогообложения контролируемых сделок, остается круг вопросов, которые до настоящего времени не решены в налоговых нормах. Так, не решен вопрос о выявлении контролируемых сделок в рамках проведения выездных и камеральных налоговых проверок.

НК РФ предусмотрено, что проверку соответствия цен рыночным в контролируемых сделках осуществляет непосредственно Федеральная налоговая служба (ФНС России) по месту своего нахождения. Контроль

соответствия цен рыночным при осуществлении налогоплательщиком контролируемых сделок не может быть предметом камеральных и выездных налоговых проверок. Однако при осуществлении налогового контроля в рамках камеральных и выездных налоговых проверок налоговые органы должны исследовать все обстоятельства, так или иначе влияющие на порядок исчисления и уплаты налогов. Так, согласно п.6 ст. 105.16 НК РФ, налоговый орган, проводящий выездную или камеральную налоговую проверку, может обнаружить факт совершения контролируемых сделок, информация о которых не была включена проверяемым лицом в уведомление о контролируемых сделках. При выявлении данного обстоятельства территориальный налоговый орган уполномочен направить извещение в ФНС в надлежащем порядке. В направляемом в ФНС России извещении территориальный налоговый орган, проводящий проверку, должен отразить сведения о контролируемых сделках проверяемого налогоплательщика, в частности предмет сделки, данные об участниках сделки, основания для контроля сделки в соответствии со ст. 105.14 НК РФ, метод ценообразования. Представляется, что с целью подтверждения факта совершения контролируемой сделки и формирования извещения территориальный налоговый орган может в рамках проведения камеральной или выездной налоговой проверки провести мероприятия налогового контроля, например, истребовать у налогоплательщика или у третьих лиц в порядке, предусмотренном ст. ст. 93 и 93.1 НК РФ, необходимые документы и информацию.

Таким образом, территориальный налоговый орган, хоть и непосредственно не осуществляет проверку соответствия цен рыночным, но играет ведущую роль в выявлении контролируемых сделок. Это различие в предмете контроля, осуществляемого территориальным налоговым органом и ФНС России, недостаточно четко прослеживается в нормах НК РФ, что может привести к спорам относительно полномочий территориальных налоговых органов.

Недостаточно урегулированным, является вопрос о сроках рассмотрения материалов налоговой проверки сделок между взаимозависимыми лицами.

Акт, составленный по итогам проверки сделок между взаимозависимыми лицами в течение пяти дней с даты составления этого акта, должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка (его представителю), под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения (п. 12 ст. 105.17 НК РФ). Лицо, в отношении которого проводилась проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих вправе в течение двадцати дней со дня получения акта представить в ФНС России письменные возражения по акту (п. 13 ст. 105.17 НК РФ).

Процедура рассмотрения акта, составленного по итогам проверки сделок между взаимозависимыми лицами, подчинена общим правилам рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения решения по ним, установленным ст. 101 НК РФ (п. 14 ст. 105.17 НК РФ).

В то же время в НК РФ зафиксированы более продолжительные сроки представления возражений на акт налоговой проверки, составленный по итогам камеральной или выездной налоговой проверки. Лицо, в отношении которого проводилась камеральная или выездная налоговая проверка (его представитель), вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ).

Акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, а также представленные проверяемым лицом возражения по акту должны быть рассмотрены руководителем налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение десяти дней со дня истечения срока представления возражений по акту проверки.

Чем обусловлено различие в сроках предоставления возражений по акту проверки, составленному по итогам проверки сделок между взаимозависимыми лицами, и по акту камеральной или выездной проверки, из норм НК РФ не ясно, так как то в данном случае основания для дифференциации сроков представления возражений по актам проверки отсутствуют. Поэтому внесение изменений в ст. 105.17 НК РФ путем установления месячного срока для представления налогоплательщиком письменных возражений необходимо для устранения дискриминации налогоплательщиков и предоставления им достаточного времени для всестороннего изучения обстоятельств дела и подготовки обоснованных возражений на акт налогового органа.

Анализ изменений НК РФ показал еще одно противоречие, связанное со сроками мероприятий налогового контроля за совершением контролируемых сделок. Так, согласно ст. 105.17 НК РФ налоговая проверка в связи с совершением контролируемых сделок проводится в срок, не превышающий шесть месяцев. В исключительных случаях указанный срок может быть продлен до двенадцати месяцев. В случае необходимости получения информации от иностранных государственных органов, проведения экспертиз и (или) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке, срок проведения проверки может быть продлен дополнительно на срок, не превышающий шесть месяцев. Однако в случае, если в течение данного срока налоговые органы не смогли получить запрашиваемую информацию, срок продления указанной проверки может быть увеличен дополнительно на три месяца. Таким образом, срок проверки с момента вынесения решения о ее проведении до даты вступления в силу решения о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения может составлять более двух лет.

Предположим, решение о проведении налоговой проверки в связи с совершением сделки между взаимозависимыми лицами будет вынесено в конце

2015 г. В рамках проверки могут быть проверены контролируемые сделки, совершенные в период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Допустим, что в рамках проверки налоговым органом была выявлена недоимка за 2013 год. Проверка и оформление результатов проводились с учетом продления сроков для проведения экспертизы, получения информации от иностранных государственных органов, в результате чего срок проверки составил двадцать четыре месяца. Соответственно, решение о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение будет вынесено уже в 2017 г.

Следовательно, налоговый орган не сможет применить предусмотренные НК РФ меры ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, так как истечет срок давности взыскания, установленный ст. 113 НК РФ. Представляется, что для разрешения данной проблемы возможно сократить срок проведения данного вида налоговой проверки.

Длительный срок проведения налоговой проверки свидетельствует о нарушении налоговым органом цели налогового администрирования, которое не может носить дискриминационный характер в отношении проверяемого налогоплательщика. Данная правовая позиция нашла отражение в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 №13084/07, в котором говорится, что длительный срок проведения проверки «свидетельствует о нарушении налоговым органом принципа недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля».

Таким образом, необходимо сократить срок проведения налоговой проверки, чтобы исключить возможность злоупотребления правом со стороны налогового органа, а также предоставить ему возможность произвести взыскания налоговой санкции до истечения установленного законом срока.

Представляется, что в практической деятельности могут возникнуть трудности с толкованием отдельных неопределенных или относительно

определенных терминов, используемых при определении порядка налогового администрирования контролируемых сделок.

Так, согласно п. 7 ст. 105.1 НК РФ суд может признать лица взаимозависимыми и по другим основаниям, если доказано влияние на условия и результаты сделок между лицами.

Конституционным Судом РФ уже рассматривался вопрос об обоснованности использования термина «исключительный случай» как основания для продления срока проведения выездной налоговой проверки (п. 6 ст. 89 НК РФ). Суд сделал вывод о том, что понятие «исключительный случай», как и всякое оценочное понятие, наполняется содержанием в зависимости от фактических обстоятельств конкретного дела и не является настолько неопределенным, чтобы препятствовать единообразному пониманию и применению соответствующих законоположений.

Однако, на наш взгляд, использование таких формулировок, как «иные основания», «исключительные случаи», нарушает принцип определенности налогового законодательства, так как в этом случае применение норм налогового права ставится в зависимость фактически от воли правоприменителя либо суда.

В рассматриваемом примере решение вопроса о признании лиц взаимозависимыми перекладывается на суды. Это создаст дополнительные трудности как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. При таких обстоятельствах налоговым органам придется вести учет всевозможных иных оснований для признания взаимозависимости для отстаивания интересов в суде.

Следует отметить, что налогоплательщик также вправе самостоятельно признать себя взаимозависимым с другим лицом и сообщить об этом в уведомлении, представляемом в налоговый орган. В данном случае в НК РФ также указывается на другие основания, в силу которых особенности отношений между партнерами по сделке могут повлиять на условия и

результаты заключения ими сделок, на экономические результаты их деятельности. При этом в целях взаимозависимости учитывается такое влияние, которое заключается в возможности одного лица определять решения, принимаемые другими лицами.

Считаем, что в последующем порядок признания лиц взаимозависимыми по основаниям, указанным в п. 6 ст. 105.17 Налогового кодекса РФ, должен быть разработан более детально. Например, на практике может сложиться ситуация, когда формально независимые организации в силу установления особых отношений могут оказывать влияние друг на друга, например под угрозой закрытия важной сделки. В таком случае цены, установленные по сделкам между этими организациями, могут не соответствовать рыночным, и, следовательно, лица могут признаваться взаимозависимыми в силу наличия иной возможности одной стороны влиять на решение другой. С другой стороны, не является основанием для признания лиц взаимозависимыми влияние на цены сделок или экономические результаты деятельности лиц, оказываемое одним или несколькими лицами в силу их преимущественного положения на рынке.

По мнению специалистов, такие ситуации являются сложными как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов в силу отсутствия разъяснений и конкретных практических примеров по этим вопросам. Очевидно, что некоторым налогоплательщикам придется самостоятельно вырабатывать критерии признания себя взаимозависимыми с другими лицами.

Таким образом, качество налогового администрирования напрямую зависит от степени определенности правовых норм. Совершенствование закона в направлении конкретизации целей предоставленных прав, установления четких вариантов возможного поведения, установления процедур, понятных как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, - решение проблемы злоупотребления правом субъектами налоговых правоотношений [56].

3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1. Основные направления налоговой политики Российской Федерации в области налогового администрирования

В Основных направлениях политики РФ на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов, опубликованных на сайте Минфина 27 июля 2015 г., совершенствование налогового администрирования в 2016 - 2018 гг. планируется в следующих направлениях:

1. Введение института предварительного налогового контроля. Такой институт, с одной стороны, поможет налогоплательщику значительно снизить налоговые риски, а также предоставит гарантию в отношениях с налоговым органом. С другой - позволит налоговым органам осуществлять предварительный налоговый контроль деятельности налогоплательщика и сократить временные издержки при проведении последующих налоговых проверок, а также поможет в борьбе с уклонением от уплаты налогов;

2. Оптимизация перечня информации, не относящейся к налоговой тайне. Речь идет, прежде всего, не об информации регистров налогового и бухгалтерского учета или конфиденциальной информации, характеризующей особенности деятельности налогоплательщика, а о таких показателях, как информация о представленной отчетности, показатели налоговой отчетности, средняя численность персонала, средняя заработная плата, сумма уплаченных налогов, бухгалтерская (финансовая) отчетность организации. Это расширит возможности налогоплательщиков по получению информации о своих контрагентах;

3. Совершенствование института консолидированной группы налогоплательщиков (КГН). В рамках обеспечения стабильности налоговых условий для ведения бизнеса до 2018 г. целесообразно рассмотреть вопрос о

продлении на период до 1 января 2019 г. действующее в 2015 г. ограничение на вступление в силу зарегистрированных налоговыми органами договоров о создании КГН. Предлагается внести ряд изменений в законодательство о налогах и сборах, направленных на повышение эффективности КГН с целью обеспечения его прозрачности и сокращения возможностей для злоупотреблений;

4. Борьба с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения.

Данная работа проводится по нескольким направлениям. Одним из них является обеспечение возможности автоматического обмена информацией по финансовым операциям для налоговых целей с иностранными юрисдикциями. Внесение изменений в законодательство РФ о налогах и сборах, направленных на обеспечение возможности автоматического обмена налоговой информацией по финансовым операциям с иностранными юрисдикциями, должно позволить в 2018 г. осуществить запланированное присоединение РФ к многостороннему соглашению по автоматическому обмену финансовой информацией, предусмотренному Единым стандартом отчетности (ЕСО) по финансовым операциям для налоговых целей, разработанным Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), и начать обмен.

Важным направлением является изменение порядка налогообложения корпоративного заимствования (процентных расходов). Планируется продолжить совершенствование правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний. По результатам окончательной выработки рекомендаций ОЭСР/"Группы двадцати" в отношении ключевых положений будет принято решение о необходимости внесения соответствующих изменений в законодательство РФ о налогах и сборах.

Продолжится совершенствование правил налогообложения при трансфертном ценообразовании - за три года действия правил налогообложения при трансфертном ценообразовании практика их применения свидетельствует о

необходимости совершенствования налогового контроля использования трансфертных цен. В связи с этим в плановом периоде предполагается:

1) пересмотр требований к раскрытию информации о контролируемых сделках, содержащейся в документации о ценообразовании в целях налогового контроля и в уведомлениях о контролируемых сделках, в том числе с учетом предложений, опубликованных ОЭСР в рамках Плана BEPS;

2) уточнение порядка применения методов определения цен для целей налогообложения, предусмотренных гл. 14.3 НК РФ;

3) уточнение условий, при которых внешнеторговые сделки с товарами, составляющими основные статьи экспорта РФ (нефть и товары, выработанные из нефти, черные металлы, цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и драгоценные камни), признаются контролируемыми;

4) уточнение полномочий ФНС при реализации положений разд. V.1 НК РФ.

Кроме того, планируется разработка порядка заключения соглашения о ценообразовании в отношении внешнеторговой сделки, хотя бы одна сторона которой является налоговым резидентом иностранного государства, с которым заключен договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, с участием уполномоченного органа исполнительной власти такого иностранного государства;

5. Ужесточение мер по противодействию злоупотреблению нормами законодательства о налогах и сборах в целях минимизации налогов. Данные меры направлены на противодействие созданию и использованию недобросовестными налогоплательщиками схем уклонения от уплаты налогов и незаконного возмещения налогов из бюджета. Одной из мер по противодействию налоговым злоупотреблениям, направленным на уклонение от уплаты налогов и незаконное возмещение налогов из бюджета, является четкое закрепление на законодательном уровне механизмов, ограничивающих

использование налогоплательщиками так называемых фирм-«однодневок», а также налоговых схем с использованием офшорных компаний.

Планируется разработать предложения по внесению изменений в НК РФ в части введения правового механизма противодействия налоговым злоупотреблениям в виде использования налогоплательщиками формально правомерных действий с основной целью неуплаты или уплаты налогов в меньшей сумме, а также в рамках решения задач по деофшоризации российской экономики в части закрепления в законодательстве о налогах и сборах прямого запрета на злоупотребление правами в сфере налогообложения;

6. Улучшение инвестиционного климата в РФ. Предполагается снижение рисков налогоплательщиков за счет введения механизма, регулирующего налоговое консультирование и ответственность налоговых консультантов, повышение эффективности деятельности налоговых органов за счет обеспечения более грамотной работы налогоплательщиков при одновременном сохранении добровольности института налогового консультирования.

Кроме этого, планируется расширение электронного документооборота между участниками налоговых правоотношений, сокращение времени и материальных затрат на подготовку и представление налоговых деклараций (расчетов) в налоговые органы, повышение эффективности налогового администрирования и налогового контроля, в том числе:

1) снижение порога со 100 до 50 человек для перехода на обязательное представление налоговых деклараций (расчетов) в электронной форме;

2) совершенствование порядка проведения дополнительных мероприятий налогового контроля и ознакомления проверяемых лиц со всеми материалами налогового контроля, включая материалы по результатам дополнительных мероприятий [33].

3.2. Преимущества применения налогового мониторинга как современной формы налогового администрирования

Как было отмечено выше, с первого января 2015 г. российская система налогового администрирования пополнилась новшеством, именуемым налоговым мониторингом, основанным на опыте более развитых в налоговом плане стран, довольно продолжительное время применяющих данную форму налогового контроля. Например, налоговый мониторинг был внедрен налоговой службой Нидерландов еще в 2005 г., после того как в 2002 г. власти этой страны обнародовали доклад, в котором говорилось, что общество готово к меньшему количеству правил и при этом более ответственному исполнению правовых норм. Налоговая служба Нидерландов начала действовать и разработала концепцию так называемого горизонтального налогового мониторинга.

Горизонтальный мониторинг можно определить как осуществление налоговыми органами действий по анализу предпринимательской деятельности налогоплательщика и оценке рисковости совершения финансово-хозяйственных операций с целью выработки рекомендаций по минимизации рисков налоговых доначислений как в рамках текущей деятельности организации, так и применительно к планируемым сделкам.

На сегодняшний день налоговый мониторинг считается наиболее перспективным направлением налогового контроля, выявляющим зоны налогового риска.

В России налоговый мониторинг введен в сферу налоговых правоотношений Федеральным законом от 04.11.2014 № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» и в настоящее время правоотношения по проведению налогового мониторинга на территории РФ регламентируются, прежде всего, новым разделом Налогового

кодекса Российской Федерации V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга».

Основная цель налогового мониторинга - создание партнерских взаимоотношений налоговых органов с крупными налогоплательщиками путем своевременного реагирования и предупреждения осуществления ими рискованных операций, которые могут привести к нарушениям налогового, валютного и другого законодательства, контроль за которым осуществляется налоговыми органами [21].

Налоговый мониторинг можно определить как форму налогового контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов. В соответствии с п. 1 ст. 105.26 НК РФ предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с НК РФ возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организацию.

Суть данного вида налогового администрирования сводится к тому, что налогоплательщик еще до подачи налоговой декларации может разрешить спорные вопросы налогообложения.

Механизм налогового мониторинга заключается в следующем: с частью налогоплательщиков налоговая служба подписывает специальное соглашение. Договор предусматривает, что компания в режиме онлайн сообщает своему инспектору обо всех налоговых рисках, можно сказать, советуется, как поступить в той или иной ситуации, и только после ответа инспектора совершает хозяйственную операцию.

Таким образом, инспектор в режиме реального времени получает достоверные сведения о деятельности предприятия, у налоговой службы нет необходимости регулярно проверять данного налогоплательщика и тем более проводить проверки за предыдущие годы.

Важно, что налогоплательщик не обязан по всем моментам соглашаться с инспектором, со спорным вопросом компания вправе обратиться в суд. Кроме того, государство не может заставить налогоплательщика заключить соглашение о надзоре - это исключительно инициатива предприятия.

Самое важное состоит в том, что появляется возможность предварительно согласовать сделку с точки зрения налоговых последствий. То есть все спорные вопросы разрешаются еще до заключения сделки. То есть, налогоплательщик оказывается застрахованным от налоговых сюрпризов [19].

Налоговый мониторинг проводится на основании решения налогового органа в связи с заявлением налогоплательщика. С таким заявлением согласно ст. 105.26 НК РФ могут обратиться организации, удовлетворяющие следующим требованиям:

1) совокупная сумма налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 миллионов рублей;

2) суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 миллиардов рублей;

3) совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 миллиардов рублей.

Периодом, за который проводится налоговый мониторинг, является календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в

налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга (п. 4 ст. 105.26 НК РФ). Заявление о проведении налогового мониторинга должно быть представлено организацией в налоговый орган по месту нахождения данной организации не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг. Форма заявления о проведении налогового мониторинга должна быть утверждена ФНС России.

Система налогового мониторинга предусматривает полное раскрытие налогоплательщиком информации о своей деятельности налоговым органом до официальной подачи налоговых деклараций. Это является выгодным как для налогового органа, так и для налогоплательщика. Налоговые инспекции сокращают количество контрольных мероприятий и связанные с ними издержки, а компании получают возможность уверенно планировать налоговые платежи, а также не опасаться предъявления претензий и доначисления налогов. Налоговый орган в случаях возникновения спорных вопросов по налогообложению дает разъяснения по данным вопросам. Поэтому налогоплательщики могут скорректировать свою налоговую политику, что позволяет снизить налоговые риски.

Вообще, прослеживается во многом схожесть мониторинга с процедурой проведения камеральных проверок. Инспекторы проверяют организации по своему месту нахождения и основной инструментарий получения сведений такой же, как при камеральной проверке - через направление запросов и последующее изучение документов и информации. Еще одно сходство с процедурой камеральных проверок состоит в том, что, если в ходе мониторинга проверяющими лицами выявляются противоречия или расхождения в документах, у налогоплательщика запрашивают пояснения.

В том случае, когда такие пояснения не представляются или представляются, но не убеждают инспекцию, последней составляется мотивированное мнение. По факту завершения мониторинга не предполагается оформление каких-либо актов или иных аналогичных документов,

фиксирующих это обстоятельство. Предусмотрено лишь, что в течение двух месяцев после завершения мониторинга налоговая инспекция уведомляет компанию о не выполненных ею мотивированных мнениях или об отсутствии таковых.

Также возможна вероятность досрочного прекращения мониторинга в определенных случаях. Необходимо отметить, что в рамках налогового мониторинга также установлен запрет на повторное истребование документов. То есть если организация уже представляла в инспекцию документы в виде заверенных копий, то дублировать их не придется.

Обозначим положительные стороны налогового мониторинга.

В первую очередь, организации, подписавшиеся на участие в налоговом мониторинге, по факту подстраховываются от возможных претензий со стороны налогового органа.

Во-вторых, режим мониторинга предоставляет налоговой службе возможность оперативно реагировать на нарушения, которые могут возникнуть даже у самых честных налогоплательщиков - по невнимательности или в силу неясности налоговых норм. Таким образом, организация может сразу исправить ошибку и избежать наказания. Также возможно освобождение от налоговой ответственности в случае действия налогоплательщика в полном соответствии с официальной позицией налоговых органов.

В-третьих, в отношении периода, за который проводится мониторинг, организация по общему правилу избавляется от камеральных и выездных налоговых проверок.

В-четвертых, к особенностям осуществления налогового мониторинга также можно отнести то обстоятельство, что при его проведении налоговый орган не вправе направлять организации мотивированное мнение по вопросам, связанным с осуществлением контроля соответствия цен, примененных организацией в контролируемых сделках, рыночным ценам.

В-пятых, проведение налогового контроля в форме налогового мониторинга носит добровольный характер.

В-шестых, главным преимуществом горизонтального мониторинга для государства является то, что значительно уменьшается риск применения бизнесом различных схем ухода от налогов.

В случае проведения мониторинга налоговые органы преследуют свои цели: более оперативно и качественно осуществлять функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов. Также данный подход позволит повысить прогнозируемость поступлений налогов во все уровни бюджетной системы РФ, а также своевременно выявлять пробелы и коллизии в налоговом законодательстве.

Именно совершенствование методов контрольной работы налоговых органов как составной части налогового администрирования представляется единственно прогрессивным способом увеличения доходов бюджета за счет налоговых поступлений, не ущемляющим законных прав и интересов налогоплательщиков.

Внедрение налогового мониторинга на постоянной основе должно способствовать сокращению затрат на проведение налоговых проверок, судебных издержек в связи с сокращением налоговых споров и повышению уровня правовой культуры налогоплательщиков по уплате налогов. Введение данного вида налогового администрирования не потребует, по мнению разработчиков законопроекта, дополнительных материальных затрат, так как ФНС России может перераспределить трудовые ресурсы и провести организационные мероприятия в рамках штатной численности.

Итак, налоговый мониторинг обеспечивает предсказуемость в применении налогового законодательства: налогоплательщик предоставляет налоговым органам доступ к своей финансовой документации, а взамен

получает право в случае наличия сомнений запросить у налогового органа мотивированное мнение по вопросу налоговых последствий совершаемых им сделок. Режим налогового мониторинга существенно ускоряет решение спорных ситуаций о применении налогового законодательства и позволяет налогоплательщику избежать в будущем доначислений сумм налогов, пеней и штрафов, а также снижает бремя налогового контроля.

Налоговые органы не смогут проводить налоговые проверки за период проведения налогового мониторинга кроме случаев, указанных в п.1.1 ст.88 и п.5.1 ст.89 НК РФ. Таким образом, названная концепция подразумевает применение альтернативных (внесудебных), медиативных способов урегулирования налоговых споров между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Первоочередной целью является повышение качества проведения налогового контроля благодаря прозрачности и прогнозируемости взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, созданию доверительных отношений.

Налоговый мониторинг также позволит сократить объем и частоту проведения иных мероприятий налогового контроля и, как следствие, минимизировать вмешательство налоговых органов в текущую деятельность налогоплательщиков и сократить издержки налоговых органов, связанные с проведением налоговых проверок. Наконец, предупреждение рисков операций в связи с возможностью проведения консультаций налогоплательщиков и налоговых органов приведет к уменьшению количества совершаемых налоговых правонарушений и разрешению налоговых споров в досудебном порядке.

Метод налогового мониторинга должен быть направлен на дальнейшее доверительное взаимоотношение налоговых органов и налогоплательщиков, на новый уровень общения с налогоплательщиками. Несомненно, применение налогового мониторинга как формы налогового контроля будет способствовать

совершенствованию налоговой системы Российской Федерации в целом, а также создаст условия для сокращения споров с налоговыми органами, отдавая предпочтение досудебному урегулированию разногласий [19].

Руководитель ФНС России Михаил Владимирович Мишустин поясняет: «К заключению таких соглашений всячески призывает ОЭСР, да и из чисто практических соображений выгода очевидна. Бизнес может спокойно планировать финансовые потоки, не опасаясь внезапных санкций на, казалось бы, исхоженной почве. Налоговые органы же смогут существенно сократить количество выездных проверок и связанных с ними издержек».

Именно совершенствование методов контрольной работы налоговых органов как составной части налогового администрирования представляется единственно прогрессивным способом увеличения доходов бюджета за счет налоговых поступлений, не ущемляющим законных прав и интересов налогоплательщиков.

Основной формат взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками заключается в подписании сторонами так называемого соглашения о горизонтальном мониторинге. Одним из ключевых элементов этих соглашений является полный контроль за соблюдением нормативных требований (налоговых и финансовых обязательств) и повышением уровня соответствия компаний этим требованиям. Только те компании, которые контролируют процесс уплаты налогов, и те налоговые администрации, которые имеют возможность контролировать процессы внутри компании и пользуются доверием со стороны плательщиков, могут извлечь пользу из новой системы надзора. В частности, предприятие получает от налоговой службы определенность относительно своего положения. Оно может быстро получить информацию о масштабах своей финансовой ответственности, а у налоговой службы в таком случае не возникает необходимости проводить проверки деятельности предприятия в прошлом.

В Российской Федерации уже подписаны и действуют Соглашения о расширенном информационном взаимодействии - горизонтальном мониторинге между Федеральной налоговой службой и рядом компаний: ОАО «Русгидро», ОАО «ИНТЕР РАО ЕЭС», ОАО «Мобильные ТелеСистемы» и т.д.

Соглашение предусматривает полное раскрытие информации о своей деятельности со стороны налогоплательщиков, а также предоставление любых других документов и разъяснений по сделкам по запросу налогового органа. Как считают специалисты-налоговики, «в рамках заключенных двусторонних соглашений налоговый орган будет осуществлять мониторинг финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков в режиме реального времени. Компания соглашается до подачи деклараций предоставлять инспекторам материалы налогового и бухгалтерского учета. Взамен участники получают оперативные рекомендации инспекторов по возникающим в процессе текущей деятельности налоговым рискам. Эти разъяснения ФНС обещает согласовывать с Минфином, что защитит компании от недоразумений, иногда возникающих из-за противоречивых ведомственных трактовок».

Вместе с тем, существует ряд вопросов, затрудняющих развитие практики заключения Соглашений о расширенном информационном взаимодействии, указывают ряд авторов. Так, по справедливому мнению М.В. Коршуновой, проблемными вопросами выступают следующие:

- подготовка квалифицированных «налоговых консультантов» для налоговых инспекций;
- отработка электронного документооборота между инспекциями и налогоплательщиками;
- отсутствие доверия между государством и налогоплательщиком;
- сохранение коммерческой (налоговой) тайны [38].

Среди преимуществ заключения налоговыми органами и налогоплательщиками соглашения о горизонтальном мониторинге можно выделить прежде всего получение мнения налогового органа о налоговых

последствиях совершения организацией юридических действий до момента составления налоговой отчетности. Безусловно, налогоплательщики не всегда будут согласны с позицией проверяющих, но уже на данной стадии смогут оценить риски налоговых доначислений и определить для себя перспективы обжалования позиции налоговой инспекции.

Прямым следствием проведения горизонтального мониторинга также должно стать сокращение числа выездных налоговых проверок.

Также должно улучшиться оперативное реагирование налогового органа на проблемы налогоплательщика. Возникает возможность проведения независимого аудита, совершенствования рискоориентированной системы администрирования налогов. Улучшается взаимодействие между налоговым органом и налогоплательщиком исходя из использования принципа доверия, что приводит к нецелесообразности проведения внезапных дополнительных налоговых проверок и начислений, штрафов и пени, а также сокращение резервов, которые создаются под эти санкции.

Безусловно, положительные стороны горизонтального мониторинга очевидны, но следует указать, что эффективность данного способа взаимодействия участников налоговых правоотношений возможна только при определенных условиях. Например, осуществление налоговым органом процедуры отслеживания финансово-хозяйственных операций возможно только в отношении добросовестных налогоплательщиков.

Процесс модернизации и эффективность деятельности налоговых органов должен основываться на совершенствовании законодательства о налогах и сборах, что также обуславливает упорядочение ведомственной нормативной правовой базы их деятельности.

Обеспечение информационного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, налоговых органов между собой должно занимать важное место в системе налогового администрирования. В подтверждение данного вывода следует указать, что одним из последних событий в области реализации

«дорожной карты» по совершенствованию налогового администрирования стало внесение в Государственную Думу законопроекта о расширенном информационном взаимодействии [59].

На современном этапе развития Россия старается интегрироваться в мировое сообщество и внедрять новые принципы регулирования в различные сферы жизни и деятельности общества. При этом большое значение имеют разрабатываемые Организацией экономического сотрудничества и развития принципы и положения, направленные на решение современных проблем в сферах экономики и финансов, которые применяются регуляторами для формирования институциональных отношений, основанных на сотрудничестве субъектов.

Безусловно, что расширение применения налогового мониторинга должно способствовать совершенствованию налогового администрирования в Российской Федерации и способствовать сокращению налоговых споров с налоговыми органами.

3.3. Направления развития налогового администрирования предпринимательской деятельности физических лиц

Принципиально важным стратегическим свойством налогового администрирования, включая налоговый контроль, в отношении такой группы налогоплательщиков - самозанятых лиц, как индивидуальные предприниматели (ИП), должен быть баланс фискальных интересов государства и поощрения развития деловой активности населения.

Необходимо отметить, что напрямую отождествлять самозанятых лиц и ИП не представляется возможным, поскольку официально зарегистрированное частное предпринимательство физических лиц выступает непосредственно в качестве базиса самозанятых лиц.

Начиная с 90-х гг. XX в. проблемы развития российской предпринимательской активности остаются неизменными. К ним относятся:

- несовершенство законодательной базы;
- высокое количество административных процедур;
- проблемы поиска источников финансирования своей деятельности;
- отсутствие государственной поддержки и заказов для малого бизнеса;
- недостаточное взаимодействие с государственными органами власти;
- слабая информационно-консультационная поддержка.

Важно также выделить такую проблему (тесно связанную со сферой частного предпринимательства), как неформальный сектор экономики, что для государства означает необходимость совершенствования инструментов налогового администрирования, в первую очередь налогового контроля.

Если рассматривать распределение предпринимательской активности субъектов малого бизнеса по отраслям согласно данным Росстата, то можно сделать следующий вывод: более 30% хозяйствующих субъектов осуществляют торговую деятельность, из них 60% относится к индивидуальным предпринимателям. К одной из основных сфер малого бизнеса относится также организация общественного питания.

Таким образом, частное предпринимательство распространено в сферах, сложных для проведения надлежащего налогового контроля. По оценке Росстата, объем теневой экономики России составляет 16%, по мнению же экспертов Всемирного банка, данный показатель существенно выше - более 40%. Некоторые экспертные оценки определяют размер сектора теневой экономики в критические 52,6% ВВП. Самым малочисленным сектором является инновационный сектор, в нем занято примерно 1,5 тыс. единиц, что составляет около 1% от всего малого бизнеса [54].

Стратегическими целями налогового контроля применительно как ко всем категориям налогоплательщиков, так и к ИП являются:

- 1) надлежащее исполнение законодательства о налогах и сборах;

2) обеспечение уплаты налогов и сборов в порядке, установленном НК РФ;

3) добросовестность исполнения своих обязанностей.

Тактическими целями налогового контроля в отношении ИП можно назвать их максимальный охват налоговыми проверками, а также временный либо постоянный мониторинг информации о соблюдении налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, структурные элементы налоговой политики по совершенствованию налогового администрирования в части налогового контроля ИП можно представить в виде схемы (см. рис.3.1).

Рассмотрим особенности практики проведения камеральных и выездных налоговых проверок применительно к ИП как основных форм налогового контроля, используемых сегодня налоговыми органами.

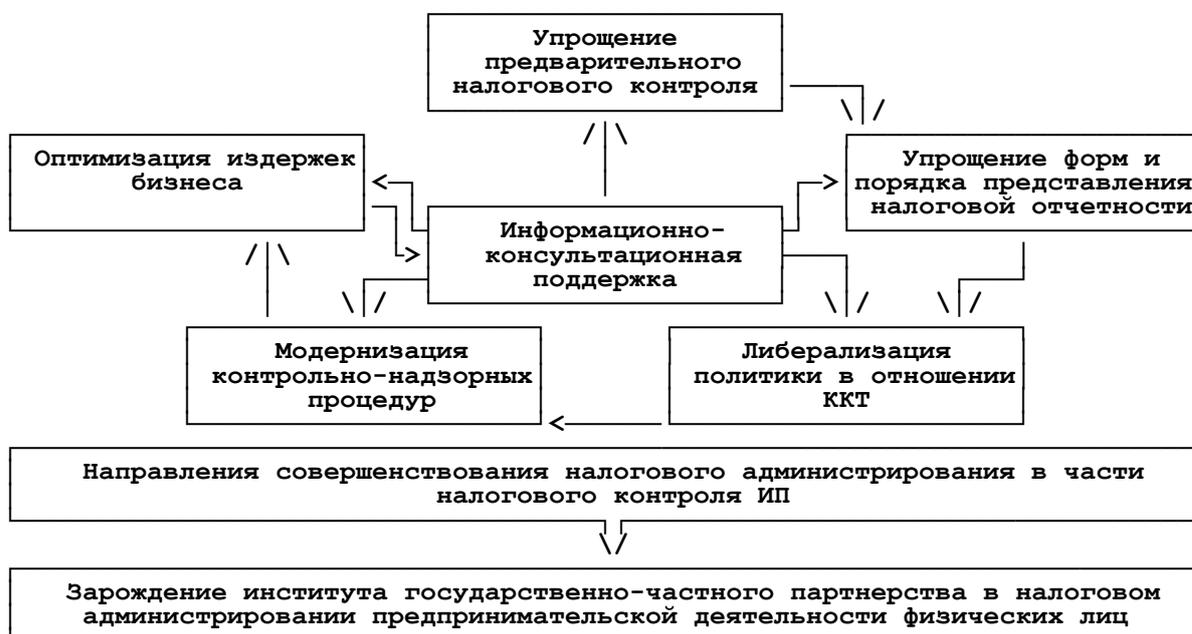


Рис. 3.1. Направления совершенствования налогового администрирования в части налогового контроля предпринимательской деятельности физических лиц

Камеральная проверка как форма предварительного налогового контроля сама по себе ограничена по эффективности ввиду наличия жестких рамок ее проведения и, как следствие, возникающих в связи с этим проблемных вопросов.

Таблица 3.1

Классификация камеральных проверок по признаку объема проверяемой информации

Расширенная камеральная проверка и предмет проверки		Суженная камеральная проверка и предмет проверки
1	2	3
Крупнейшие налогоплательщики	Иные налогоплательщики по отдельным вопросам уплаты налогов	Остальные категории налогоплательщиков, включая ИП и частнопрактикующих лиц
Анализ показателей выручки, рентабельности, налоговой нагрузки	Использование налоговых льгот - документы, их обосновывающие, в зависимости от вида налога	Сопоставление показателей налоговой декларации с показателями налоговой декларации предыдущего отчетного (налогового) периода
Сравнительный анализ вышеуказанных показателей и средних показателей по виду экономической деятельности и по однородным налогоплательщикам	Непредставление сопутствующих налоговой декларации документов, предусмотренных НК РФ (например, при применении ставки 0% по НДС)	Взаимосвязка показателей проверяемой налоговой декларации с показателями налоговых деклараций по другим видам налогов
Выявление причин снижения налоговой нагрузки	Участие налогоплательщика в инвестиционном товариществе - документы, подтверждающие период такого участия и приходящуюся на него долю	Достоверность показателей налоговой декларации на основе анализа всей имеющейся в налоговом органе информации
Выявление "проблемных" контрагентов	Проверка налогов, связанных с использованием природных ресурсов, - документы, подтверждающие их исчисление и уплату	Сопоставление показателей деклараций с показателями по аналогичным налогоплательщикам и со среднеотраслевыми показателями
Временной мониторинг состояния налоговой базы налогоплательщика	Наличие сведений о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению, - счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям	Представление по истечении двух лет со дня, установленного для подачи первичной декларации, уточненной налоговой декларации, в которой уменьшена сумма налога к уплате в бюджет: - первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации; - аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы такие показатели
Анализ сделок, повлиявших на снижение налоговой базы и др.		

В настоящее время на основании критерия «проверяемая информация» в отношении различных категорий налогоплательщиков можно выделить:

- расширенный камеральный налоговый контроль (источники проверяемой информации - налоговые декларации, подтверждающие их документы, иная сопутствующая информация);

- суженный камеральный налоговый контроль (основной источник проверяемой информации - налоговые декларации) (см. табл.3.1).

Первый вид камерального налогового контроля (камеральные проверки, далее - КП) применяется к крупнейшим налогоплательщикам и иным налогоплательщикам по отдельным вопросам уплаты налогов, второй - ко всем остальным категориям, включая ИП.

В результате анализа данных табл.3.1 становится очевидной достаточно ограниченная компетенция налоговых органов при проведении данной формы налогового контроля, причем как в его расширенном виде, так и (особенно) в суженном виде. А проведенный анализ позволяет говорить о том, что в целом выездные проверки являются значительно более результативными по сравнению с камеральным налоговым контролем (см.табл.3.2).

Таким образом, выездными проверками охватывается лишь 1,5 - 2% ИП, при этом в 99% процентах случаев проверок выявляются нарушения.

Следовательно, необходимо кардинально менять систему налогового контроля таким образом, чтобы охват налоговыми проверками рассматриваемой группы налогоплательщиков был бы значительно выше.

На основании вышеизложенного в качестве основополагающих принципов налогового контроля ИП, реализация которых позволит повысить его эффективность, можно выделить следующие:

- 1) всеобщность, являющую собой налоговую справедливость, при которой все налогоплательщики должным образом уплачивают налоги;
- 2) оперативность;
- 3) неотвратимость наказания.

Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой

Показатель	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.
1. Количество выездных проверок, ед.	55 939	39 770	34 246	22 247
2. Выявлено нарушений, ед.	55 411	39 315	33 828	22 075
3. Выявлено нарушений, %	99,1	98,9	98,8	99,2
4. Дополнительно начислено платежей (включая налоговые санкции и пени), тыс. руб.	311 238 765	278 550 747	288 345 570	213 438 782
4.1. Из графы 2 налогов	236 603 892	209 871 531	211 568 750	157 816 613
5. Число фактически действующих ИП	2 602 308	2 499 043	2 413 793	*
6. Доля ИП, охватываемых выездными проверками	2,15	1,59	1,42	*

В целях реальной экономической эффективности налогового контроля, в первую очередь самозанятых лиц, целесообразно разработать концепцию системного налогового контроля предпринимательской деятельности и частной практики физических лиц как особого вида налогового администрирования, включающую в себя разработку алгоритма проведения налоговых проверок и новых форм налогового контроля с учетом специфики указанных видов деятельности. В данном случае необходимо учесть положительный зарубежный опыт, накопленный в первую очередь в странах - членах Таможенного союза.

В оперативном налоговом контроле можно выделить два направления: с одной стороны, он должен быть направлен на выявление незарегистрированной предпринимательской деятельности, с другой - на проверку уже легально действующих ИП.

В целом налоговые органы не наделены функциями по оперативно-разыскной деятельности. При этом основы для выявления налоговых

правонарушений уже заложены в действующем законодательстве: согласно НК РФ, а также Порядку взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений (утв. Приказом МВД России и ФНС России от 30.06.2009 №495/ММ-7-2-347) документы, полученные от ОВД, признаются доказательствами, поступившими от третьих лиц.

Исходя из судебной практики, допустимыми доказательствами являются документы, изъятые ОВД в рамках оперативно-разыскных мероприятий и переданные в налоговые органы в целях проведения ВМП. Таким образом, в рамках первого направления - выявления незарегистрированной предпринимательской деятельности оперативный налоговый контроль следует передать ОВД.

Внеплановое налоговое обследование зарегистрированной предпринимательской деятельности ИП следует проводить самим налоговым органам ввиду наличия у них соответствующих профессиональных знаний, компетенции и трудовых ресурсов (см. рис.3.3).



Рис.3.3. Соотношение количества проведенных ВМП и сотрудников ФНС, занятых в отделах выездного налогового контроля, в 2014 году

Нуждается в совершенствовании также процесс осуществления контроля за применением организациями и индивидуальными предпринимателями контрольно-кассовой техники, который возложен на налоговые органы в соответствии со ст. 7 Закона от 22.05.2003 №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники...», ст.7 Закона от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», п.5.1.6 Положения о Федеральной налоговой службе (утв. Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 №506).

Названные нормы предоставляют налоговым органам право проводить проверки в целях осуществления контроля над использованием контрольно-кассовой техники. Однако указанные нормативные правовые акты не определяют методов и порядка проведения таких проверок и полномочий должностных лиц налоговых органов при их проведении.

В соответствии со ст. ст. 6, 13 Федерального закона от 12.08.1995 №144-ФЗ «Об оперативно-разыскной деятельности» проверочная закупка относится к оперативно-розыскным мероприятиям, правом проведения которых налоговые органы не наделены. И отсутствие таких полномочий является серьезной проблемой при проведении налогового администрирования.

Необходимо провести трансформацию проверок ККТ в такую форму налогового контроля, как «налоговые» закупки. Необходимы также реализация принципа «единого окна» для начисления, уплаты и урегулирования возникшей консолидированной задолженности по всем обязательным платежам и применение системы электронного мониторинга как формы налогового контроля.

Представление консолидированной налоговой и бухгалтерской отчетности и иных документов, связанных с налоговым администрированием, в «единое окно» - личный кабинет налогоплательщика позволит налоговым органам в полной мере реализовать принципы риск-ориентированного подхода и обратной связи в отношении налогоплательщиков. Кроме того, принцип «единого окна» позволяет осуществлять подачу в личном кабинете

налогоплательщиком любых документов, связанных с расчетами по обязательным платежам, в том числе запросов налогоплательщика о наличии либо отсутствии задолженности и получение соответствующей справки, заявлений о проведении зачетов по платежам, всех заявлений, связанных с ведением либо прекращением предпринимательской деятельности, уведомлений об открытии и закрытии банковских счетов и т.д. Подача таких документов возможна путем применения налогоплательщиком электронной цифровой подписи.

В рамках данного предложения необходимо привести сроки подачи соответствующей отчетности и уплаты налогов к единой дате, что существенно упростит всю процедуру налогового администрирования. Для ИП целесообразно разработать порядок представления единой консолидированной налоговой отчетности, отображающей все начисленные налоговые платежи, связанные с ведением предпринимательской деятельности

Целью горизонтального налогового мониторинга как инновационного способа осуществления компромиссного налогового администрирования является расширенное информационное взаимодействие налоговой службы и налогоплательщика в отношении различных аспектов налогообложения, проводимое в режиме реального времени. Горизонтальный мониторинг начинает развиваться в России применительно к крупнейшим налогоплательщикам. Адаптация горизонтального мониторинга применительно к ИП возможна путем проведения следующих мероприятий:

- консультирования в онлайн-режиме через личный кабинет;
- мониторинга расчетных операций, проводимых на специальном налоговом счете;
- сверки первичной документации, представляемой также в электронном формате в личный кабинет, и соответствующей отчетности;
- создания в личном кабинете налогоплательщика опции «Выгрузка книги доходов и расходов»;

- заполнения деклараций в онлайн-режиме непосредственно в личном кабинете налогоплательщика;
- отражения результатов ранжирования по критерию добросовестности в целях реализации риск-ориентированного контроля;
- автоматического информирования о принятии новых нормативных правовых актов, затрагивающих налогообложение соответствующих видов деятельности.

Предлагаемая форма налогового контроля позволяет реализовать принципы открытости, доверия, прозрачности и клиентоориентированности, предотвратить судебные споры на начальном этапе возникновения спорных ситуаций, а также существенно повысить уровень налоговой культуры в обществе. [54]

Можно говорить о том, что назрела настоятельная необходимость трансформации налоговых проверок (см.рис.3.4).



Рис.3.4. Трансформация форм налогового контроля самозанятых лиц

С учетом клиентоориентированного подхода, успешной зарубежной практики и частной практики физических лиц, огромного теневого сектора в сфере предпринимательской деятельности необходимо реформировать и расширить систему российского налогового контроля применительно к ИП, которая может быть применена также и к частнопрактикующим физическим лицам (ЧПЛ) (рис. 3.5).

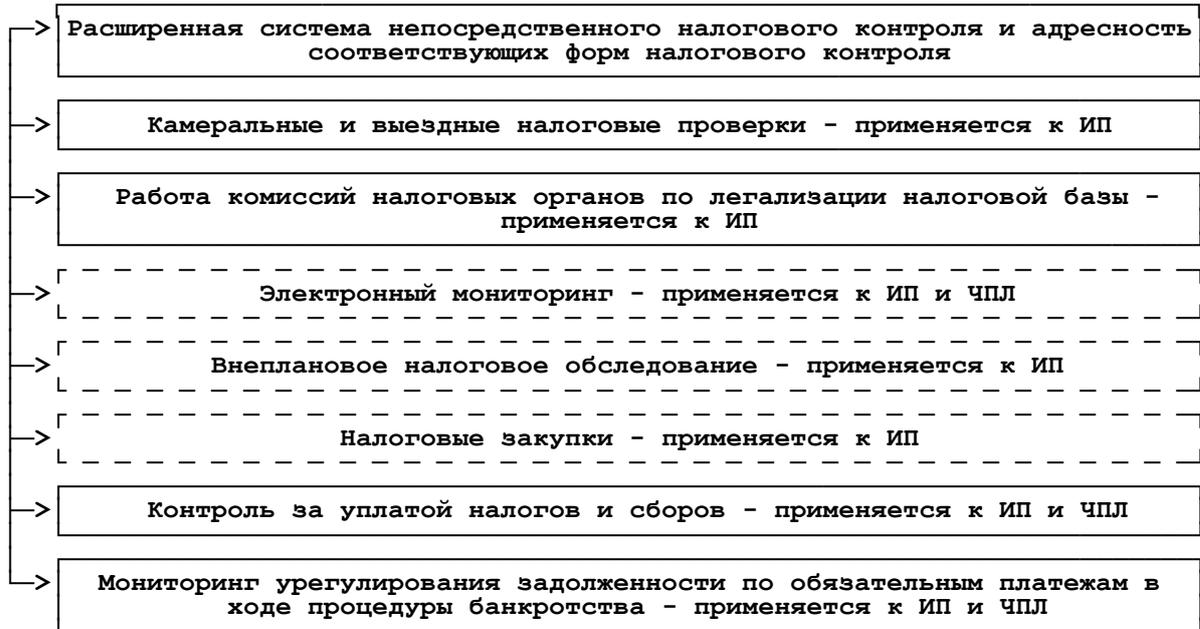


Рис.3.5. Совершенствование и развитие форм налогового контроля применительно к предпринимательской деятельности физических лиц

Предложенные развитие и трансформация форм налогового контроля, направленные на повышение охвата непосредственно ИП, выполняют как его тактические, так и стратегические цели. Такие меры будут способствовать повышению степени добросовестности налогоплательщиков и сокращению неформальной самозанятости населения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в выпускной квалификационной работе исследования показали, что необходимость налогового администрирования обусловлена процессами становления рыночных принципов хозяйствования в России, сопровождаемыми повышением роли государственного регулирования в управлении экономическими и социальными процессами.

Исходя из актуальности проблемы исследования, в первой главе работы рассмотрены такие вопросы как понятие, формы и методы налогового администрирования в Российской Федерации, определена система принципов налогового администрирования в Российской Федерации. Показаны организационные основы налогового администрирования в Российской Федерации. При этом отмечено, что до сих пор отсутствует единство в понимании используемого термина «налоговое администрирование» и наблюдается существенная разница при определении его содержания и сферы применения.

Во второй главе работы проведен анализ деятельности налоговых органов в Российской Федерации.

Анализ динамики поступления сумм налоговых платежей администрируемых ФНС России в бюджетную систему РФ показал, что в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2015 году поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 13,7 трлн. рублей, или на 8,8% больше, чем в 2014 году. Формирование всех доходов в 2015 году на 80% обеспечено за счет поступления НДС – 23%, налога на прибыль – 19%, НДФЛ – 20% и НДС – 18%.

Также во второй главе работы проведен анализ контрольной работы ФНС России.

Проведенный анализ показателей деятельности ФНС России по камеральным проверкам налогоплательщиков показал, что в 2015 г.

налоговыми органами было всего проведено 31,9 млн. камеральных проверок, что на 1,8% меньше, чем в 2014 г. Вместе с тем, дополнительно начисленные по ним платежи, включая пени и налоговые санкции, в 2015 г. составили 82,9 млрд. руб., что на 49,5% больше, чем в 2014 г.

Это говорит о повышении эффективности работы налоговых органов Российской Федерации по камеральным проверкам в 2015 г.

Также о повышении эффективности работы налоговых органов свидетельствует рост относительного показателя дополнительно начисленных по камеральным проверкам платежей, включая пени и штрафные санкции в среднем на 1 проверку с 28,8 тыс. руб. в 2013 г. до 42,5 тыс. руб. в 2015 г.

Анализ показал, что за 2015 г. в ходе проведения контрольной работы налоговыми органами Российской Федерации проведено 29394 выездных проверок организаций и физических лиц, что на 24,2% меньше, чем в 2014 г. При этом, по результатам проведения выездных налоговых проверок в 2015 году дополнительно начисленные по ним платежи, включая налоговые санкции, составили 258,2 млрд. руб., что на 6,9% меньше чем в 2014 г.

Вместе с тем о повышении эффективности работы налоговых органов свидетельствует рост относительного показателя дополнительно начисленных по выездным проверкам платежей в среднем на 1 проверку – с 7,0 млн. руб. в 2013 г. до 9,2 млн. руб. в 2015 г.

Таким образом, при снижении в 2015 году по сравнению с 2014 г. количества выездных налоговых проверок на 24,2%, эффективность одной выездной проверки выросла на 8,2 %. Удельный вес результативных выездных налоговых проверок достиг почти стопроцентного уровня – 99,1 %.

Также во второй главе работы проведен анализ изменений правового регулирования налогового администрирования в Российской Федерации и выявлены проблемы налогового администрирования контролируемых сделок в Российской Федерации.

В третьей главе работы определены основные направления налоговой политики Российской Федерации в области налогового администрирования, такие как введение института предварительного налогового контроля, оптимизация перечня информации, не относящейся к налоговой тайне, совершенствование института консолидированной группы налогоплательщиков, борьба с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения, ужесточение мер по противодействию злоупотреблению нормами законодательства о налогах и сборах в целях минимизации налогов.

Также в третьей главе рассмотрены преимущества применения налогового мониторинга как современной формы налогового администрирования, который считается наиболее перспективным направлением налогового контроля, выявляющим зоны налогового риска.

Заключительным этапом третьей главы работы стали предложения по развитию налогового администрирования предпринимательской деятельности физических лиц. В целях реальной экономической эффективности налогового администрирования, в первую очередь самозанятых лиц, предложено разработать концепцию системного налогового контроля предпринимательской деятельности и частной практики физических лиц как особого вида налогового администрирования, включающую в себя разработку алгоритма проведения налоговых проверок и новых форм налогового контроля с учетом специфики таких видов деятельности.

В работе сделан вывод, что основная причина необходимости совершенствования налогового администрирования состоит в отсутствии четкого осознания целей и существа налогового администрирования как средства оптимизации всего комплекса налоговых отношений в обществе и государстве.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: АБАК, 2015. – 784 с.
2. О налоговых органах Российской Федерации [Текст]: Закон РФ от 21 марта 1991 года №943-1.
3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения [Текст]: Федеральный закон от 18.07.2011 №227-ФЗ.
4. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе [Текст]: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. №506.
5. Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков [Текст]: Приказ ФНС России от 24 апреля 2007 г. №ММ-3-25/267@.
6. Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы [Текст]: Приказ Минфина РФ от 9 августа 2005 г. №101н.
7. О закреплении полномочий администратора доходов бюджетной системы Российской Федерации по главе 182 «Федеральная налоговая служба» за территориальными органами Федеральной налоговой службы [Текст]: Приказ ФНС России от 21 апреля 2006 г. №САЭ-3-11/247@.
8. Об утверждении ведомственного Классификатора «Услуги (процедуры) Единого стандарта обслуживания налогоплательщиков» (КУЕСОН) [Текст]: Приказ ФНС России от 13 марта 2007 г. № ММ-3-13/122@).
9. Об утверждении перечня и ответственных (владельцев) технологических процессов налогового администрирования // [Текст]: Приказ ФНС России от 30 июля 2013 г. № ММВ-7-12/268@

10. Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования» [Текст]: Распоряжение Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. №162-р // СЗ РФ. 2014. – №7. – Ст. 711.

11. Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами [Текст]: Приказ ФНС России от 09.09.2005 №САЭ-3-01/444@.

12. Авдеев, В. Письмо ФНС России от 23 мая 2013 г. №АС-4-2/9355 о мероприятиях налогового контроля [Текст] / В.В.Авдеев // Налоги (газета) . – 2016. – №24.

13. Актуальные проблемы электронного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками [электронный ресурс] // материалы интернет - круглого стола ИА «Гарант». – режим доступа: <http://www.garant.ru/action/round.able/238838>.

14. Аронов, А. Налоговая политика и налоговое администрирование. Учебное пособие [Текст] / А.В.Аронов, В.А.Кашин. – Магистр, 2013; Инфра-М, 2013.

15. Аулов, Ю. Налоговое администрирование: учебное пособие. [Текст] / Ю.Л.Аулов. – Белгород: Издательство «КОНСТАНТА», 2015. – 136 с.

16. Березина, Е. Новшества в налоговом администрировании: ищем позитив [Текст] / Е.Березина // Новая бухгалтерия. – 2016. – №7.

17. Вагнер, С. Противодействие налоговому контролю [Текст] / С.А. Вагнер // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2013. – №2. – С. 9.

18. Вознесенская, О. Налоговое администрирование [Текст] / О.М.Вознесенская // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение, 2015. – №1.

19. Галиева, А. Особенности и преимущества налогового мониторинга как формы налогового контроля [Текст] / А.А.Галиева // Юридические науки: проблемы и перспективы: материалы IV междунар. науч. конф. (г. Казань, май 2016 г.). – Казань: Бук, 2016. – С. 115-117.

20. Гараев, И. Переход на администрирование налога на прибыль по консолидированной группе как новое направление налоговой политики государства [Текст] / И.Г. Гараев // Финансовое право. – 2013. – №2.

21. Гензель В. Практика применения горизонтального мониторинга [Текст] / В.Гензель // Налоговый вестник. – 2013. – №6.

22. Головина, М. К вопросу о правовом положении органов внутреннего государственного финансового контроля [Текст] / М.М.Головина // Налоги (газета) . – 2016. – №2.

23. Гришина, О. Комментарий к Федеральному закону от 03.07.2016 №243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» [Текст] / О.П. Гришина // Акты и комментарии для бухгалтера. – 2016. – №8.

24. Гришина, О. О новых правилах налогового администрирования [Текст] / О.П.Гришина // НДС: проблемы и решения. – 2016. – №6.

25. Дегтяренко, А. Комментарий к Письму Минфина России от 13.04.2016 №03-04-05/21124 «Передача администрирования страховых взносов налоговым органам» [Текст] / А.С. Дегтяренко // Нормативные акты для бухгалтера. – 2016. – №13.

26. Дорофеева, Н. Налоговое администрирование. Учебник [Текст] / Н.А.Дорофеева, А.В.Брилон, Н.В.Брилон. – Дашков и К, 2014.

27. Дьячкова, О. Налоговый кодекс: модернизация администрирования продолжается [Текст] / О.Дьячкова // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2013. – №№10, 11, 12.

28. Евсеева, И. Некоторые актуальные вопросы государственного финансового контроля средств бюджетной системы России [Текст] / И.В. Евсеева, Т.А.Короткова // Все о налогах. – 2016. – №2.

29. Ермошина, Е. Контролируемая задолженность – 2017 [Текст]/ Е.Л.Ермошина // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2016. – №3.

30. Ефремова, Т. Модернизация и информатизация налогового администрирования как условие обеспечения инновационного развития российской экономики [Текст] / Т.А. Ефремова, Л.И. Ефремова // Налоги (журнал) . – 2013. – №2.

31. Зобова, Е. Информация, предоставляемая налоговыми органами [Текст] / Е.П.Зобова // Налоговая проверка. – 2016. – №1.

32. Зобова, Е. Налоговое администрирование по-новому [Текст] / Е.П.Зобова // Налоговая проверка. – 2013. – №5.

33. Зобова, Е. Совершенствование налогового администрирования: очередной этап [Текст] / Е.П.Зобова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – №6.

34. Казаков, Е. Новые поправки, внесенные в порядок налогового администрирования [Текст] / Е.С.Казаков // Бухгалтер Крыма. – 2016. – №6.

35. Клементьева, И. Обзор наиболее важных изменений в налоговом администрировании с 2015 года, внесенных в НК РФ [Текст] / И.Клементьева // "Российский налоговый курьер", 2014, N 24)

36. Климова, М. Организация отсутствует по юридическому адресу: сложности с налоговым администрированием [Текст] / М.Климова // Новая бухгалтерия. – 2014. – №4.

37. Комарова, И. И снова о налоговом администрировании и контроле: позиция ВАС [Текст] / И.Н.Комарова // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013. – №10.

38. Коршунова М.В. Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ [Текст] / М.В.Коршунова // Финансы. – 2013. – №3. – С. 33.

39. Кучеров, И. Налоговое право. Общая часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата [Текст] / И.И.Кучеров. – Юрайт, 2016.

40. Кузнецов, В.П. Контроль и надзор в налоговом администрировании: соотношение понятий [Текст] / В.П.Кузнецов // Налоги и налогообложение. – 2007. – №12.

41. Лебедева, Н. Законодатель совершенствует налоговое администрирование [Текст] / Н.В.Лебедева // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013. – №9.

42. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения [Текст] / И.А. Майбуров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 341 с.

43. Маслова, Т. Налоговое администрирование: на «дорожную карту» «нанесены» пути оптимизации [Текст] / Т.Маслова // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2013. – №1.

44. Маслова, Т. Часть первая НК РФ: подвижки в налоговом администрировании [Текст] / Т.Маслова // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2016. – №6.

45. Медведева, Т. Комментарий к Федеральному закону от 15.02.2016 №25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности» [Текст] / Т.М.Медведева // Акты и комментарии для бухгалтера. – 2016. – №4.

46. Миронова, О.А. Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование [Текст] / О.А.Миронова, Ф.Ф.Ханафаев. – М.: Омега, 2005. – 325 с.

47. Морозова, О. Налоговое администрирование: смена «декораций» [Текст] / О.Морозова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2016. – №19.

48. Осипова, М. Налоговое администрирование продолжает совершенствоваться [Текст] / М.А.Осипова // Практическая бухгалтерия. – 2014. – №5.

49. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и на плановый период 2017 и 2018 годов [Электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>

50. Петрова Н. Федеральная налоговая служба: 25 лет позади [Текст] / Н.А.Петрова // Налоговая проверка. – 2016. – №1.

51. Петрова, Н. Новая дорожная карта: совершенствование налогового администрирования [Текст] / Н.А.Петрова // Налоговая проверка. – 2014. – №1.

52. Подкопаев, М. Новый порядок расчета контролируемой задолженности [Текст] / М.В.Подкопаев // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – №4.

53. Поздышева, О. Об инвентаризации имущества при налоговой проверке [Текст] / О.Ю.Поздышева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – №2.

54. Полякова, В. Определение направлений развития налогового администрирования предпринимательской деятельности физических лиц [Текст] / В.М. Полякова // Аудитор. – 2016. – №3.

55. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст]. 3-е изд., перераб. и доп. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2001.

56. Реут, А. Проблемы налогового администрирования контролируемых сделок в России [текст] / А.В. Реут, М.С. Ращуква // Налогожурнал. – 2016. – №1. – С.6-9.

57. Руднева, З. Применение мер принудительного взыскания таможенных пошлин, налогов и администрирование образовавшейся задолженности [Текст] / З.С. Руднева // Вестник Российской таможенной академии. – 2015. – – №3.

58. Саттарова, А.. Информационно-правовые аспекты налогового администрирования [Текст] / А.А.Саттарова // Финансовое право. – 2014. – №10.

59. Саттарова, Н. Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования [Текст] / Н.А.Саттарова // Финансовое право. – 2014. – №10. – С. 22 - 25.

60. Семенов, С. ВС РФ: территориальные налоговые инспекции не вправе проводить контроль за соответствием рыночному уровню цен, примененных между взаимозависимыми лицами [Текст] / С.Семенов. – Юридическая компания «Налоговая помощь», 2016.

61. Семенов, С. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации разрешила проблему ценового контроля в неконтролируемых сделках [Текст] / С.Семенов, А.Артюх. – Юридическая компания «Налоговая помощь», 2016.

62. Семушкин, В. Налоговое администрирование: новые детали [Текст] / В.Семушкин // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия» . – 2013. – №34.

63. Соловьева, Н.Е., Быканова, Н.И., Скачкова, И.В., Науменко, Ю.В., Суворов, Д.А. Налоговый контроль в системе обеспечения экономической безопасности Российской Федерации // Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии. – 2017. – № 1 (ч.1). – С.189-190.

64. Снегирев, А. Совершенное налоговое администрирование [Текст] / А.Г.Снегирев // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2013. – №8.

65. Сурков, А. Уведомление о контролируемых сделках: полномочия территориальных налоговиков [Текст] / А.А.Сурков // Налоговая проверка. – 2016. – №2.

66. Тишин, А.П. Дополнительные мероприятия налогового контроля: особенности назначения и проведения [Текст] / А.П. Тишин // Налоговая проверка. – 2013. – №2. – С. 25.

67. Толкушкин, А.В. Энциклопедия российского и международного налогообложения [Текст] / А.В.Толкушкин. – М.: Юристъ, 2003.

68. Тютин, Д. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: монография [Текст] / Д.В.Тютин. – М.: Контракт, 2014. - 216 с.

69. Электронные услуги. Мнения экспертов ФНС России [электронный ресурс] // – режим доступа: <http://www.distate.ru/news/articles/index.php?>

70. Статистическая отчетность ФНС России по форме 1-НОМ [электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/rn31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/5432274/.

71. Статистическая отчетность ФНС России по форме 2-НК [электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/rn31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/5563163/.

72. Vaganova, O.V., Vladyka, M.V., Kucheryanenko, S.A., Sivtsova, N.F. Modeling of the integrated interaction of the innovation process subjects and estimate of efficiency of its results // International Business Management. – 2015. – Т. 9. – № 6. – С. 1069-1073.

73. Balabanova, T.V., Vladyka, M.V., Vaganova, O.V., Tsiguleva, S.N., Kucheryavenko, S.A. SPECIAL Features of auditing in the application of separate stages of the bankruptcy procedure in the Russian Federation // International Business Management. – 2015. – Т. 9. – № 7. – С. 1629-1633.

74. Vaganova, O.V., Vladyka, M.V., Balabanova, V., Kucheryavenko, S.A., Galtsev, A.V. Management of innovative process in the economy at the regional level // International Business Management. – 2016. – № 10. – С. 3443.

ПРИЛОЖЕНИЯ