Сиражудинова Саида Исрапиловна. Повышение эффективности налогового администрирования на современном этапе: диссертация ... кандидата Экономических наук: 08.00.10 / Сиражудинова Саида Исрапиловна;[Место защиты: ФГБОУ ВПО Северо-Осетинский государственный университет им. Коста Левановича Хетагурова], 2017.- 157 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**1 Теоретико-методические основы построения налогового администрирования как системногоэлемента налоговой политики государства 16**

1.1 Исследование базовой терминологии системы налогового администрирования: выявление сущности и значения категорий в научно-понятийной системе теории финансов 16

1.2 Эволюция налогового администрирования в контексте развития этапов налоговой системы и становления налоговых органов 25

1.3 Анализ проблем современной системы налогового администрирования в Российской Федерации 41

**2 Оценка эффективности деятельности налоговых администраторов и анализ результативности налоговых проверок**

2.1 Анализ результативности налоговых проверок и резервы роста налоговых доходов 73

2.2 Критерии оценки результативности деятельности налоговых органов и их взаимодействия с другими участниками налоговых отношений

**3 Приоритетные направления и тенденции развития налогового администрирования в современных условиях экономического развития**

3.1. Анализ мирового опыта организации налогового администрирования и возможности его применения в отечественной практике

3.2 Разработка направлений совершенствования налогового администрирования как фактора развития и повышения эффективности налоговой системы государства

Заключение

Список использованной литературы

* [Эволюция налогового администрирования в контексте развития этапов налоговой системы и становления налоговых органов](http://www.dslib.net/finansy/povyshenie-jeffektivnosti-nalogovogo-administrirovanija-na-sovremennom-jetape.html#7714371)
* [Анализ проблем современной системы налогового администрирования в Российской Федерации](http://www.dslib.net/finansy/povyshenie-jeffektivnosti-nalogovogo-administrirovanija-na-sovremennom-jetape.html#7714372)
* [Критерии оценки результативности деятельности налоговых органов и их взаимодействия с другими участниками налоговых отношений](http://www.dslib.net/finansy/povyshenie-jeffektivnosti-nalogovogo-administrirovanija-na-sovremennom-jetape.html#7714373)
* [Разработка направлений совершенствования налогового администрирования как фактора развития и повышения эффективности налоговой системы государства](http://www.dslib.net/finansy/povyshenie-jeffektivnosti-nalogovogo-administrirovanija-na-sovremennom-jetape.html#7714374)

## Эволюция налогового администрирования в контексте развития этапов налоговой системы и становления налоговых органов

Основополагающим событием рассматриваемого этапа является приказ ФНС России 25, в соответствии с которым важнейший элемент налогового контроля – «планирование выездных проверочных мероприятий – объявлен общедоступным процессом, основанном на выборе экономических субъектов для проведения проверочных мероприятий выездного характера в соответствии с разработанной системой оценки рисков уклонения от уплаты налогов. На предыдущем этапе выездной налоговый контроль регулировался налоговыми органами исключительно на конфиденциальной основе (использовались только внутренние документы)».

При применении нового подхода возникает необходимость изменения отбора объектов для проведения выездных проверочных мероприятий. Базой системы планирования выступает комплексный анализ на региональном и местном уровнях, а также вся имеющаяся у налоговых служб информация о деятельности налогоплательщиков. Данное положение оптимизирует обеспеченность информацией налоговое администрирование и преобразует систему администрирования в классическую двухуровневую структуру26.

Становление и развитие контрольной деятельности налоговых органов, как ключевого элемента налогового администрирования, в Российской Федерации происходило вместе с развитием и становлением всей налоговой системы. Функционирование налогового контроля неразрывно связано с социально-экономическим развитием государства и общества.

Как отмечают Мусаелян А.К. и Зубкова М.Б. создание и укрепление государства невозможно без образования финансовым учреждений, государственного аппарата, обороны, армии и других государственных институтов, расходы на содержание которых – это собираемые государством обязательные платежи. Именно данное обстоятельство и породило возникновение учреждений, в полномочия которых входила мобилизация бюджетных доходов и контроль за своевременным их поступлением27.

В середине 80-х гг. XIX века «в ходе преобразования «податной» системы в Министерстве финансов Российской империи возникло предложение об учреждении должности податных инспекторов «для наблюдения за поступлением окладных сборов живого органа, близкого к населению, заботящегося об охранении его платежных сил и могущего быть представителем финансового ведомства на местах». Учреждение должности податных инспекторов было утверждено 30 апреля 1885 года Александром III. После Октябрьской революции 1917 года с введением командно-административной системы управления народным хозяйством деятельность налоговых органов в СССР постепенно угасала и не играла заметной роли. Только в 90-х годах XX века она была вновь востребована, так как для финансового управления государством налоги стали иметь решающее значение. Налоговая служба была создана в январе 1990 года в соответствии с Постановлением Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. № 76 «О Государственной налоговой службе». До этого ее функции выполняли финансовые органы, на которые в настоящее время возложены вопросы планирования и исполнения бюджета. Образование в 1991 году Государственной налоговой службы Российской Федерации в составе центральных органов государственного управления было обусловлено развитием рыночных отношений и становлением налоговой системы в России»28.

Указ Президента РФ от 31 декабря 1991 г. № 340 «О Государственной налоговой службе РСФСР» положение главного налогового органа страны определял обособленно и признал Государственную налоговую службу самостоятельным государственным органом, функционирующего на принципах независимости, законности и гласности. До этого она являлась структурным подразделением Министерства финансов РСФСР29. ГНС РФ получила статус Министерства с 1998 года (Министерство по налогам и сборам Российской Федерации).

В соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. №314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»30, Министерство по налогам и сборам с 2004 года было реорганизовано в Федеральную налоговую службу, опять функционирующую на принципе подчиненности Министерству финансов РФ. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. №50631 окончательно определило статус Федеральной налоговой службы России в качестве правопреемника Министерства РФ по налогам и сборам.

## Анализ проблем современной системы налогового администрирования в Российской Федерации

Показатели таблицы 11 свидетельствуют в целом о положительной динамике налоговых поступлений в консолидированный бюджет Республики Дагестан. Наибольшую долю в общих налоговых доходах бюджета занимает налогообложение доходов физических лиц (41,7%). Следующими по величине поступлений являются имущественные налоги (14,7%), косвенные налоги, а именно НДС (13,1%), акцизы (12,5%), налог на прибыль организаций (8,8%) и налог на добычу полезных ископаемых (3,7%).

Поступления в бюджетную систему основных налоговых платежей в общем объеме поступлений составляют 85,6%. В 2015 г. по сравнению с 2014 г., поступления НДС увеличились на 1 470,3 млн. руб., по налогу на имущество организаций – на 44,5 млн. руб., налогу за добычу полезных ископаемых – на 178,5 млн. руб.

Однако следует отметить, что учитывая позитивные тенденции макроэкономического роста, улучшения собираемости налогов, рассматриваемый регион России - Республика Дагестан является реципиентом, то есть имеет значительно низкие по сравнению со средним по стране показатели социально-экономического развития на душу населения. Республика Дагестан относится к высоко дотационным регионам Российской Федерации. Плановые показатели по сбору налоговых доходов в 2014 г. были выполнены только на 91% . За период 2015 г. по Республике Дагестан, несмотря на рост налоговых платежей в федеральный бюджет, в консолидированный бюджет Республики по сравнению с 2014 г. поступления уменьшились на 2,4%. Снижение поступлений произошло в результате уменьшения поступлений по основным бюджетообразующим налогам: по налогу на доходы физических лиц - на 1,6 %, налогу на прибыль организаций – на 19,4%, акцизам на алкогольную продукцию – 1,6% и земельному налогу – 12,2%. Бюджетные назначения консолидированного бюджета Республики Дагестан в объеме 25517,1 млн. руб. были исполнены только на 82,2 % с «недобором» 4532,8 млн. руб., из которых налог на прибыль организаций составил 1 521 млн. руб., налог на доходы физических лиц – 1 731,2 млн. руб., акцизы на алкогольную продукцию – 668,0 млн. руб., земельный налог -229,9 млн. руб.

В общем объеме «недобора» наибольшую долю (38,2%) занимает налогообложение доходов физических лиц - 38,2%, на втором месте налог на прибыль организаций - 33,6%, на третьем - акцизы на алкогольную продукцию - 14,7%, и далее налог на имущество организаций - 5,1%, земельный налог - 5,1%. Для повышения точности прогнозных данных региону необходимо уделять больше внимания проблемам налогового планирования доходов бюджета на основе реальной оценки налогового потенциала.

В соответствии с информационными данными налогового управления Республики Дагестан недовыполнение бюджетных назначений консолидированного бюджета за 2015 г. объясняется, прежде всего, принятием и утверждением завышенных бюджетных назначений на 2015 г. По данным аналитической записки за 2015 г. плановые бюджетные показатели 2015 г. увеличены относительно налоговой базы примерно на 22%, при этом отдельные налоги показывают значительный прирост. Такие налоги, как налог на прибыль организаций показывает прирост на 32,2%, акцизы на 35,9%, единый налог по упрощенной системе налогообложения на 36,9%, единый налог на вмененный доход и земельный налог почти в 1,5 раза, налог на имущество физических лиц - в 2,2 раза60.

На наш взгляд, на недовыполение бюджетных планов по сбору налогов оказали существенное влияние как факторы макроэкономического характера, так и недостаточная эффективность организации выездных налоговых проверок, показатели социально-экономического развития Республики Дагестан, рост себестоимости работ и услуг, уменьшение объемов производства и реализации продукции, приведшие к снижению результатов финансово-хозяйственной деятельности крупных налогоплательщиков. Рост цен и снижение покупательской способности населения также отрицательно повлияло на объемы налоговых поступлений в 2015 г.

В республике Дагестан, несмотря на позитивные тенденции, как и во многих регионах РФ, в особенности регионах Северо-Кавказского федерального округа, недостаточно используются резервы роста налоговых поступлений. Так, в целом по субъектам Федерации в общем объеме налоговых поступлений в консолидированный бюджет основную долю (свыше 90%) составляет налог на доходы с физических лиц, начисленный налоговыми агентами, свыше 15% - налог на доходы с индивидуальных предпринимателей и менее 2% - налог на доходы с физических лиц, начисленный налоговыми органами61. При этом наблюдается тенденция снижения поступлений налога на доходы физических лиц, начисленного налоговыми органами с физических лиц, на фоне роста объема жилья, сдаваемого в наем. Аналогичная ситуация наблюдается и в Дагестане. Так, по итогам 2015г. в Республике Дагестан удельный вес поступлений от налога на доходы физических лиц, начисленного налоговыми агентами, в общем объеме налоговых поступлений составил 97,4%, а начисленный налоговыми органами – всего 2,6%. Исходя из изложенного можно констатировать, что неосновные виды доходов практически ускользают от налогообложения, что также свидетельствует о недоиспользовании потенциала НДФЛ как фискального инструмента с целью последующей реализации его социальных возможностей.

Весьма низкие поступления НДФЛ с незарплатных доходов может быть следствием, как финансовой неграмотности населения, так и умышленного уклонением от уплаты налога. В этой связи меры по усилению налогового администрирования и ответственности налогоплательщиков за уклонение от уплаты налога, должны реализовываться вместе с мерами, направленными на повышение доверия к системе налогообложения как государственному институту, а также на повышение налоговой грамотности и воспитания налоговой культуры населения.

Налоговыми органами Республики Дагестан осуществляется активная работа, направленная на усиление своей контрольной функции, в том числе и в отношении производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции. По состоянию на 01.12.2015 г. в Дагестане плательщиками акцизов являются 16 организаций, осуществляющих данный вид деятельности.

В результате принятых мер за 2015 г. было мобилизовано акцизов во все уровни бюджетов от предприятий-производителей алкогольной продукции в сумме 3426,2 млн. руб., что составляет 95,6 % к аналогичному периоду прошлого года (за 2014 г. поступило акцизов – 3590,8 млн. руб., из них в республиканский бюджет 1781,7 млн. руб.). Из поступивших 3426,2 млн. руб. акцизов в федеральный бюджет поступило 1672,6 млн. руб., а в республиканский бюджет 1753,6 млн. руб. Однако, несмотря на проводимые налоговыми органами меры, в 2015г. по сравнению с 2014 г. по Республике Дагестан во все уровни бюджетной системы поступления акцизов снизились на 4,6 %.

## Критерии оценки результативности деятельности налоговых органов и их взаимодействия с другими участниками налоговых отношений

В Финляндии проводятся регулярные практические профилактико-предупредительные действия и меры налоговых органов, которые значительно эффективны в подрывании устоев теневой экономики, чем действия, направленные на расследования совершенных преступлений.

В работе Мусаевой Х.М. отмечается, что современные научные исследования определяют тесную связь между теневой экономикой и общим социально-экономическим уровнем развития. Развитые страны, такие как Германия, Канада, США, Франция имеют значительно низкий показатель теневой экономики (не более 20% от ВВП). При этом аналогичный показатель развивающихся стран определяется на уровне 50% от ВВП. В РФ, в соответствии с расчетами R. Murphy98 в 2013 г. доля теневой экономики составляла 40% от ВВП, для сравнения данный показатель в США - 9,1%. Считаем целесообразным внедрять в практику налогового администрирования активные меры борьбы с налоговыми правонарушениями99.

В Финляндии используется упрощенный пакет программного обеспечения по работе с налогоплательщиками вместо многообразия налоговых программ, что облегчает для налоговых органов задачу получения информации и общей картины о налогоплательщиках. В данной стране широко развита система электронных информационных услуг, позволяющих налогоплательщикам легко рассчитать налоговую обязанность и улучшить налоговую культуру населения. В частности, в Финляндии действуют следующие информационные on-line услуги100: - Tax.fi (сайт, содержащий информацию о налогах и налогообложении, Налоговом Управлении); - Tax return online (услуга, позволяющая видеть налогоплательщикам, исправить и обновить свою декларацию подоходного налога); - Tax card online (запросы в режиме он-лайн о предоставлении налоговых карточек); - Tax account service (налогоплательщики могут воспользоваться этой услугой, чтобы подать периодическую налоговую декларацию, просмотреть операции на своем счете и выписки со счета и подсчитать требуемые выплаты); - Request for state ments of tax debt (запрос о выписках со счета с указанием налоговой задолженности. С помощью данной услуги налогоплательщики могут заказать выписку со счета о налоговой задолженности); - ALVEU service (подача заявления о возмещении НДС); - Ytj.fi (коммерческая информационная система для компаний и организаций, которой совместно управляют Налоговое Управление и Национальный Совет по патентам и регистрации); - Palkka.fi (бесплатная программа расчета платежной ведомости для предприятий малого бизнеса); - Suomi.fi (государственные документы, бланки и электронные услуги для физических лиц); - Yrityssuomi.fi (государственные документы, бланки и электронные услуги для юридических лиц).

В последние годы информационные услуги начали развиваться и в Российской Федерации. В частности на портале nalog.ru действуют такие сервисы, как: - сервис «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц»; - сервис «Узнай свою задолженность»; - сервис «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица»; - сервис «Проверь себя и контрагента»; - он-лайн запись на прием в налоговый орган; - сервис «Часто задаваемые вопросы»; - сервис «Обратиться в ФНС России»; - представление налоговой и бухгалтерской отчетности в электронном виде и др. Необходимо отметить и тот факт, что в Финляндии большое внимание уделяется качественной стороне работы налоговых органов. В частности, в 2005-2010 гг. количество работников налоговых органов было сокращено почти на 840 человек. Качественный рост работы налоговых органов был достигнут за счет введения электронных операций и автоматизации процесса.

Опыт налогового администрирования зарубежных стран, рассмотренных в диссертационной работе, представляют собой лишь некоторые из возможных механизмов организации деятельности налоговых органов по сбору налоговых доходов в бюджет. Анализируя и систематизируя накопленный зарубежными странами опыт налогового администрирования и контроля можно констатировать, что в комплекс мер по улучшению налоговой дисциплины и снижению задолженности по налоговым платежам целесообразно включение следующие мероприятия: - реализацию принципа справедливости налогообложения, повышение уровня и перечня информационных услуг, оказываемых налогоплательщику, развитие института налогового консультирования; - разработка более совершенных мер налогового контроля, механизмов проверочных мероприятий с последующим оперативным устранением случаев уклонения от уплаты налогов; - создание центра по сбору, хранению и обработке налоговой, денежно-кредитной и финансовой информации реальных и потенциальных налогоплательщиков. Формирование единой информационной базы по аналогии с зарубежными странами будет способствовать оперативной реализации полномочий государственных органов по отношению к налогоплательщикам, что в результате приведет к повышению эффективности контрольных мероприятий; - акцентирование внимания налоговых органов на прямой контакт с уклонителями от уплаты налогов с целью установления причин и способностей налогоплательщика исполнять налоговые обязательства; - внедрение сервисов типа «Колл Центра» (Call Center) с использованием современных информационных технологий в целях реализации принципа адресности по отношению к налогоплательщикам; - ужесточение штрафов и санкций за систематическое невыполнение налоговых обязательств; - избирательное наложение ареста на счета в кредитных организациях налогоплательщиков, вместо применяемого в РФ поручительского подхода (использование банковских поручений в отношении неоплаченных налогов); - широкое использование современных информационных технологий для снижения затрат по налоговому администрированию и повышению его эффективности.

Помимо организационных аспектов, перечисленных мер и мероприятий, интерес представляет сама концептуальная основа, на которой построены налоговые системы зарубежных стран. Ее суть заключается в реализации принципа выгоды уплаты налогов, в налоговых системах зарубежных стран используется подход, в соответствии с которым приоритет отдается не расследованию, а пресечению налоговых правонарушений. Считаем необходимым развивать партнерские взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков.

## Разработка направлений совершенствования налогового администрирования как фактора развития и повышения эффективности налоговой системы государства

Сложившаяся ситуация, во многом была обусловлено тем, что, начиная с октября 2013 г., налоговыми органами Республики Дагестан осуществляется конвертация баз данных объектов собственности (объекты капитального строительства) в программный комплекс АИС «Налог-3» с целью формирования централизованной картотеки сведений об объектах налогообложения. В базу данных налоговых органов АИС «Налог- 3» не могут быть перенесены сведения об объектах недвижимости без идентификационных характеристик (кадастровый номер, условный номер, инвентаризационная стоимость, кадастровая стоимость, правообладатель и т.д.). Данный программный комплекс позволяет производить начисления налогов только с земельных участков и объектов недвижимости, перенесенных в базу. По этой причине количество объектов недвижимости, учтенных в базе данных налоговых органов, сократится примерно на 50-60% от общего количества объектов, учтенных в базах данных налоговых органов, и соответственно, уменьшатся начисления и поступления имущественных налогов.

На современном этапе основные методы уклонения от налогообложения основаны на весьма запутанных и сложных механизмах сокрытия налоговой базы, часто, связанных с использованием посреднических фирм и фирм-однодневок. Обнаружить данные методы уклонения от уплаты налоговых платежей, проверяя лишь учетно-аналитические документы и отчетность по налоговым платежам крайне сложно, а иногда и недостижимо. В этой связи, на современном этапе важной задачей реализации контрольной функции является усиление учетно-аналитической составляющей деятельности налоговых органов, разработка превентивных мер, а также внедрение в контрольную практику комплексного (предпроверочного) анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков. На современном этапе РФ возможности роста мобилизации налоговых доходов в бюджеты всех уровней связаны: - с улучшением взаимодействия налоговых органов с другими государственными органами; - совершенствованием налогового законодательства и устранением противоречий; - формированием эффективной налоговой политики, позволяющей с наименьшими затратами обеспечивать формирование доходов бюджетов разных уровней, достигнуть ее фактической сбалансированности с расходами бюджетов в среднесрочной и долгосрочной перспективе; - повышением налоговой дисциплины, снижением налоговых правонарушений, расширением сферы влияния налоговой культуры. Дальнейшее развитие ФНС России и территориальных налоговых органов связано с более широким использованием современных достижений в области автоматизации, электроники и телекоммуникации с целью повышения эффективности налогового администрирования.

Предлагаемые нами меры не только позволять совершенствовать процесс налогового администрирования на разных уровнях управления, сократить затраты государства на собираемость налоговых платежей, но и будут способствовать устранению противоречий между государством и налогоплательщиком, установлению доверительных отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, формирования культуры добровольной уплаты налоговых платежей на современном этапе РФ.

1. Исследован и проанализирован позитивный опыт налогового администрирования зарубежных стран с точки зрения возможностей использования в условиях РФ. Мировой опыт организации налогового администрирования свидетельствует, что справедливость и доверие являются наиболее значимыми факторами, определяющими отношение налогоплательщиков к соблюдению налоговой дисциплины.

2. Важным результатом исследований, проведенных зарубежными учеными, явился тот факт, что налогоплательщики (к примеру, в Турции и Финляндии, Швеции) считают использование налоговым ведомством современных информационных технологий инструментом, способствующим снижению совершения ошибок при налогообложении. Развитие межведомственного сотрудничества, внедрение и широкое использование единой базы информационных данных, эффективно функционирующих во многих развитых странах (США, Германия, Норвегии, Франции, Великобритании, Финляндия др.), является базой повышения эффективности налогового администрирования. В диссертационной работе подчеркивается, что Финляндия, несмотря на высокий уровень налоговой нагрузки, достигла значительных успехов в борьбе с теневой экономикой. В диссертации анализируется и выделяется опыт Австралии в части достижения значительного прогресса в управлении налоговыми рисками. В работе отмечается, что значительных успехов в организации и упрощении налогового администрирования достигла Швеция благодаря широкому использованию информационных технологий. На современном этапе работу по заполнению деклараций в Швеции ведут налоговые органы, которые, пользуясь своим доступом к различным базам данных, формируют информацию о доходах, объектах налогообложения и уплаченных налогах (налогоплательщику достаточно только подписать налоговую декларацию).