

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

ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Выпускная квалификационная работа студентки

очной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика профиль «Налоги и налогообложение»
4 курса группы 06001307
Горбуновой Оксаны Витальевны

Научный руководитель
к.э.н., доц. кафедры финансов,
инвестиций и инноваций
Сапрыкина Т.В.

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ	5
1.1. Сущность и понятие налоговой системы	5
1.2. Принципы построения налоговой системы.....	11
1.3. Основные этапы эволюции налоговой системы России.....	19
ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННЫЙ ЭТАП РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ	31
2.1. Основы законодательства о налогах и сборах	31
2.2. Структура и функции налоговых органов.....	39
2.3. Реализация современной налоговой политики России.....	45
2.4. Основные направления развития налоговой системы России	57
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	67
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	70
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	77

ВВЕДЕНИЕ

Переход России на рыночную экономику обусловил становление и развитие налоговой системы и всех ее элементов, участников налоговых отношений. Налоговая система, являясь составляющей всей финансовой системы государства, охватывает различные стороны его функционирования: экономику, социальную сферу, инвестиционную деятельность и т.д. Грамотное построение налоговой политики способствует одновременно и росту доходов бюджетов и стимулированию развития предпринимательского сообщества

В настоящее время развитие российской налоговой системы в направлении гармонизации интересов государства и предпринимателей сдерживается целым комплексом проблем. Нерешенным остается целый ряд проблем, таких как непоследовательная политика в области налогообложения, наличие коллизий в налогообложении, проблемы ужесточения налогового администрирования, проблема развития новых специальных режимов налогообложения. Поэтому тема выпускной квалификационной работы является **актуальной**.

Рассмотрению налоговой системы, политики и механизма ее реализации уделяется широкое внимание как в научных трудах, так и в публичных выступлениях российских ученых, политических деятелей, работников исполнительной, законодательной и судебной власти, а также лиц, связанных с проблемами налогообложения.

Целью исследования является систематизация информации об эволюции налоговой системы и определение перспектив ее развития.

Поставленная цель определила **задачи** исследования:

1. Изучить теоретическую основу построения налоговой системы, определить ее сущность, содержание.
2. Исследовать этапы эволюции налоговой системы Российской Федерации

3. Определить основные направления развития налоговой системы России.

Объектом исследования является налоговая система Российской Федерации.

Предметом данного исследования является теория и практика построения налоговой системы в России.

Исходной- **теоретической** основой при написании выпускной квалификационной работы являются работы российских ученых, раскрывающие теорию и практику построения налоговой системы в России, положения нормативно — правовых актов Российской Федерации. Проведенные в работе исследования правовой базы налоговой системы основываются на действующем федеральном законодательстве и нормативно правовых актах субъектов Российской Федерации и местных органов власти.

В процессе разработки темы выпускной квалификационной работы применялись **методы исследования**: общенаучные приемы анализа, такие как обработка и анализ научных источников, сравнительный метод, метод дедукции, индукции и прогнозирования, а так же специфические приемы экономического анализа, в частности, вертикальный и горизонтальный метод сравнения финансовый показателей.

Информационно база исследования сформирована на основе материалов Федеральной налоговой службы России , Министерства финансов России, справочно-правовых систем СПС «КонсультантПлюс», ИПС «Гарант».

Периодом исследования является 2014 – 2016 гг.

В **практических** целях материалы данного исследования могут применяться в дальнейшей научной деятельности.

Работа изложена на 73 страницах компьютерного текста, включает 4 таблиц, 8 рисунков. Список литературы насчитывает 58 источников. К работе приложено 12 документов.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

1.1. Сущность и понятие налоговой системы

Формирование финансовой системы и ее составной части — налоговой системы — неразрывно связано с эволюцией общества, с изменением форм государственного устройства. Налоги являются основным источником формирования бюджета. Они представляют собой часть валового внутреннего продукта, создаваемого в процессе производства и обращения при помощи человеческого труда, капиталов и природных ресурсов. Многие современные государства (в их числе и Россия) обладают незначительной собственностью на средства производства, поэтому формирование их бюджета происходит за счет отчуждения средств других участников производственного процесса. Подобные отчисления производятся главными участниками экономического процесса:

- физическими лицами, получающими доход;
- юридическими лицами (хозяйствующими субъектами).

За счет налоговых поступлений, сборов, пошлин и других установленных платежей формируются финансовые ресурсы общества.

В идеале схема финансовых взаимоотношений между хозяйствующим субъектом и государством должна быть замкнутой: первый платит налоги, а второе предоставляет на эту сумму товары и услуги, называемые общественными благами. В реальности это невозможно, так как на государство возложена не только экономическая функция, непосредственно касающаяся деятельности каждого предприятия, но и общенациональная, которая воздействует на плательщика налога лишь опосредованно, через социальную среду. Наглядно это представлено на рис. 1.1. [46]



Рис. 1.1. Налоговые отношения между хозяйствующим субъектом и государством:

В ст. 8 НК РФ дается определение налога: налог это «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемого с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» [3].

Налоги и сборы являются основной составляющей налоговой системы. Сущность налогов проявляется через их функции. Экономисты по-разному

трактуют и разделяют функции налогов и сборов. Остановимся на основных: фискальная, экономическая, контрольная.

Фискальная функция в основном рассматривается как основная, которая присутствует во всех государственных формах и на всех этапах эволюции. Благодаря действию данной функции формируется единый централизованный денежный фонд государства – бюджет и государственные институты обеспечиваются нужными ресурсами.

Фискальная функция налогов, как бы позволяет государственным структурам вмешиваться в хозяйственную и социальную жизнь общества и тем самым обуславливает экономическую функцию налогов.

Экономическая функция не так однозначна и рассматривается учеными-экономистами с разных сторон. Поэтому многие из них выделяют несколько ее разновидностей, например: регулирующую, распределительную, стимулирующую, социальную и воспроизводственную. Данная функция позволяет осуществлять налоговое регулирование, которое является составной частью государственного регулирования, и на современном этапе развития налоговой системы признано важным инструментом воздействия государства на объем потребительского спроса, темпы экономического роста, инвестиции, а также на стимулирование отдельных сфер и отраслей экономики [14].

В научных трудах отмечается наличие связи между основными функциями налогов - фискальной и экономической. Например, увеличение налогового бремени позволяет в большей мере реализовать фискальную функцию в краткосрочном периоде, однако одновременно с этим подрывает экономические стимулы развития производства, и как следствие, в перспективном периоде будет наблюдаться спад развития экономических субъектов и снижение налоговых поступлений в бюджет государства. И наоборот, снижение ставок, введение льгот в краткосрочном периоде приводят к уменьшению роли фискальной функции, но благоприятно влияет на развитие экономики. При этом в долгосрочной перспективе именно благодаря росту

деловой активности хозяйствующих субъектов доходы государства увеличатся, и, как следствие, возрастет роль фискальной функции и при среднем или незначительном уровне налогообложения.

Действие третьей, контрольной, функции необходимо для оперативной оценки эффективности каждого отдельного налогового источника и фискального бремени в целом, а также для выявления направлений, в отношении которых необходимо внести изменения в налоговую систему и бюджетную политику. Данная функция состоит в количественном анализе налоговых поступлений и их сравнении с нуждами государства в финансовых источниках. Осуществляется контрольная функция налоговыми органами, которые призваны контролировать правильность исчисления, своевременность уплаты и правильность зачисления налогов, соблюдение принятых норм заполнения и предоставления налоговой отчетности.

Именно одновременная реализация во взаимосвязи всех функций налогов и определяет эффективность финансово-бюджетных отношений и налоговой политики. Все функции, которые присущи налогам несет в себе и налоговая система.

За основу проводимого исследования возьмем следующее определение налоговой системы: «Налоговая система — это целостное экономическое явление, состоящее из отдельных частей, объединенных общими задачами, целями и находящихся в определенной связи между собой» [46].

На становление, развитие и функционирование налоговой системы оказывают влияние разные факторы. Поэтому в развитии мировой налоговой системы как элемента государственного устройства можно выделить несколько периодов. Первым этапом развития охвачено хозяйство Древнего мира и экономика Средних веков. Характерным для данного периода является неразвитость налоговых отношений, случайный характер платежей приравняваемых экономистами к понятию налогов.

Во втором периоде происходит осознанное формирование национальных налоговых систем, происходящее на фоне вытеснения натурального хозяйства денежным и роста нужд государства. В этом периоде налоги носят преимущественно косвенный характер, вводятся и отменяются в зависимости от задач, стоящих перед государством на конкретный период времени.

Третий период характеризуется меньшим количеством налогов, стремлением к их единообразию. Вырабатываются унифицированные правила налогообложения, более четко определяются формы обязательных отчислений, осуществляются попытки введения в действие унифицированных правил налогообложения. Одновременно в результате теоретических исследований будущего налогов был сделан вывод об их объективной необходимости.

Четвертый период развития государственных финансов (XX— XXI вв.) характеризуется устоявшейся совокупностью налогов. Сформированы общие принципы построения налоговой системы, одновременно с этим основной функцией признается фискальная. Изучая национальные и региональные варианты развития определены основные факторы, влияющие на структуру налоговой системы индивидуальной страны: уровень экономического развития, господствующая в обществе экономическая доктрина, общественно-экономическое устройство общества, государственное устройство. Параллельно с учеными были детально проработаны и отдельные вопросы: унификация используемых терминов и понятий, классификации налогов, судебно-правовые аспекты применения налогового законодательства и т.д. [23].

Основы современной действующей налоговой системы России были заложены в 1991 г. с принятием большого пакета законов по отдельным видам налогов, введенным в действие с 1 января 1992 г. Общие принципы построения налоговой системы на тот момент определял Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В настоящее время налоговые отношения регламентируются Налоговым

кодексом Российской Федерации, согласно положениям которого налоговая система Российской Федерации представлена «совокупностью налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке с плательщиков (юридических и физических лиц) на территории страны».

За счет поступлений от налогов и сборов формируется большая часть бюджетных доходов, государственных внебюджетных фондов. Часть налоговых доходов формирует целевые отчисления.

Основным элементом налоговой системы является совокупность взимаемых государством с юридических и физических лиц различных видов налогов и сборов. Налоговые отношения, возникающие между государством и субъектами, регламентируются законодательными актами. Следовательно, ещё одним важным элементом является компетенция государственных органов (законодательных и исполнительных). При осуществлении функций государственных структур вырабатываются принципы, формы и методы построения налогов, сборов и взносов, методы их исчисления. Также элементом налоговой системы являются налоговые органы, которые организуют и проводят работу по контролю за правильностью и полнотой исчисления и соблюдением сроков уплаты налогов (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Элементы налоговой системы

Таким образом, налоговую систему можно определить как совокупность:

- налогов и сборов, взимаемых государством;
- принципов, форм и методов их установления;
- форм и методов налогового контроля и ответственности за

нарушение налогового законодательства. Ни один налог не может быть введен на любой территории Российской Федерации, если он не установлен НК РФ.

Налоговая система должна способствовать эффективному управлению экономикой, учитывать интересы государства, хозяйствующих субъектов и населения. С этой целью государство разрабатывает налоговую политику страны, учитывая международный опыт и национальные особенности развития. Таким образом грамотно построенная налоговая система, налоговая политика как составные части всей финансовой системы страны могут влиять на развитие хозяйствующих субъектов и, следовательно, на экономику страны и социальную жизнь общества.

1.2. Принципы построения налоговой системы

Изучая принципы построения налоговой системы, изначально необходимо определиться с самим понятием «принцип». Принципы характеризуются «устойчивостью и неизменностью в течение длительного времени в сравнении с нормами права, которые, в свою очередь, динамичны и соответствуют определенному историческому периоду» [1].

Под принципами налогообложения принято понимать основные положения системы налогообложения. В основе современной мировой налоговой системы находятся принципы налогообложения, разработанные А. Смитом. При формировании современной налоговой системы России

применялись как классические принципы, так принципы налогообложения, исходя из мирового опыта функционирования налоговых систем. Современные принципы закреплены в ст. 3 НК РФ, и отражают особенности российского государства (многонациональность, протяженность территории и т.д.)

Остановимся на первых принципах налогообложения. Они были сформулированы шотландским экономистом и философом Адамом Смитом (1723—1790) в книге «Исследование о природе и причинах богатства народов», вышедшей в свет в 1776 г. Определенные ученым критерии остаются актуальными в настоящее время, и, поэтому, их по праву называют классическими [19].

Четыре правила А. Смита, которые признаны «классическими принципами налогообложения»:

1. Правило «равномерности» - граждане государства должны принимать участие в поддержании правительства соразмерно доходам, которые они получают под его покровительством. Данное правило (принцип) достаточно часто называют «принципом справедливости», поскольку оно устанавливает всеобщность обложения и равномерность его распределения между всеми гражданами.

2. Правило определенности гласит, чтобы налог, подлежащий уплате хозяйствующим субъектом, был точно определен, то есть время, способ и сумма платежа должны быть заранее известны налогоплательщику.

3. Правило удобства - каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые предоставляют наибольшие удобства для плательщиков. То есть необходимо устранить формальности и упростить процедуру отчетности по налогам и способы его уплаты.

4. Правило экономности - всякий налог должен взиматься таким образом, чтобы затраты на собираемость и контроль налогов были намного меньше сумм получаемых государством. Это правило рационализации налоговой системы и сокращения издержек взимания.

Классические принципы со временем видоизменялись, дополнялись, развивались в связи с потребностями времени.

Чтобы понять принципы действия современной налоговой системы России, раскроем содержание некоторых из принципов, закрепленных Налоговым кодексом России. Все принципы, положенные в основу системы, можно разделить на две группы:

1) принципы, определяющие отношение субъекта налога к налогообложению вообще;

2) принципы, определяющие построение налоговой системы в частности.

Современные принципы налогообложения можно сгруппировать по трем направлениям: экономические, юридические, организационные [13].

Наглядно группа экономических принципов представлена на рис. 1.3.

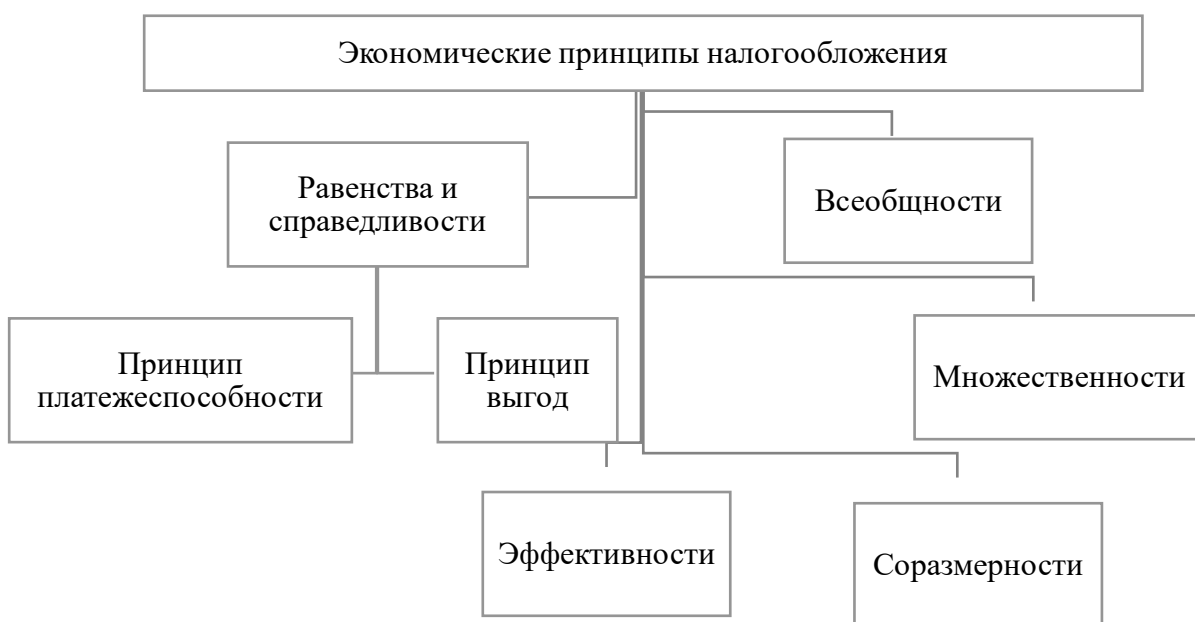


Рис. 1.3. Экономические принципы налогообложения

Принцип равенства и справедливости является одним из основных принципов рассматриваемой группы. Согласно данному принципа распределение налогового бремени должно быть равным и каждый

налогоплательщик обязан передавать справедливую долю в государственную казну [25].

Все юридические и физические лица должны принимать материальное участие в финансировании потребностей государства соизмеримо доходам, получаемым ими под покровительством и при поддержке государства. Одновременно обложение налогами должно быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками.

Принцип эффективности состоит из двух составляющих, объединенных общей идеологией эффективности:

- налоги не должны оказывать влияние на принятие экономических решений или это влияние должно быть минимальным. Налоговая система работающая эффективно подразумевает наличие определенных инструментов, стимулирующих экономический рост, хозяйственную активность организаций и граждан. Полная реализация данного принципа реальна лишь при соблюдении условия, что налог установлен не на производительный капитал, а именно на доход.

- максимальная эффективность каждого налогового канала, которая выражена в минимальных затратах государства и общества по сбору налогов и содержанию налогового аппарата. По своей сущности - это принцип экономии, сформулированный А. Смитом.

Понятие принципа соразмерности основано на соотношении исполнения доходов бюджета и последствий налогообложения для деятельности налогоплательщиков. Этот принцип также можно назвать принципом экономической сбалансированности интересов налогоплательщиков и государственной власти. Он обязывает при установлении налогов и их элементов учитывать последствия их воздействия на уровень налогового бремени налогоплательщиков [43].

Принцип множественности предполагает наличие в налоговой системе государства совокупности дифференцированных налогов и объектов

обложения. Применение различных видов налогов и облагаемых объектов прежде всего должно образовывать систему, отвечающую требованиям оптимального перераспределения денежных ресурсов по плательщикам. В российской налоговой системе этот принцип применялся при ее установлении (43 вида налогов и сборов) и функционировании на раннем этапе развития.

Принцип всеобщности налогообложения выражен в следующем: каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы, и тем самым оно участвует в финансировании общегосударственных расходов. Это означает, что налоговое законодательство не должно делать исключений для отдельных категорий налогоплательщиков [42].

Организационные принципы налогообложения представлены на рис. 2.2.



Рис. 1.4. Организационные принципы налогообложения

Одним из организационных принципов является универсализация налогообложения, это:

– налоговая система должна предъявлять одинаковые требования к эффективности хозяйствования налогоплательщика независимо от формы

собственности, субъекта налогообложения, отраслевой или иной принадлежности.

– одновременно с вышеуказанным положением должен быть обеспечен одинаковый подход к исчислению налогов независимо от источника или места образования дохода или объекта обложения.

Для федеративного государства весьма значительным является принцип разделения налогов по уровням власти, который подлежит обязательному закреплению в законе. В Российской Федерации он отражен в Налоговом кодексе РФ (ст. 12-15). Он устанавливает, что каждый орган власти (федеральный, региональный, местный) наделяется определенными полномочиями в области введения, установления льгот, ставок налогов и других обозначенных НК РФ элементов налогообложения [16].

В НК РФ в статье 3 «Основные начала законодательства о налогах и сборах» закреплены принципы, которые положены в основу российской налоговой системы и учитывают экономические, политические и социальные особенности страны. Рассмотрим их реализацию на практических примерах налогового законодательства [3].

1. Принцип законности налогообложения. Реализуется в двух аспектах. Во-первых, нормы права соблюдаются всеми участниками налоговых правоотношений, в том числе государством (сфера реализации права). Во-вторых, правотворчество должно осуществляться законодателем в соответствии с требованиями к форме и содержанию, а также в соблюдении процессуального порядка подготовки, принятия, введения в действие нормативных правовых актов. Принятые нормативные правовые акты не должны противоречить вышестоящим по юридической силе (сфера правотворчества).

В ст. 57 Конституции РФ закреплена обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Так, законно установленными считаются налог или сбор, взимаемые только на основе закона. Лишь закон, отличный качествами определенности, стабильности и особым порядком

принятия, может служить источником достоверных данных для исполнения налоговой повинности налогоплательщиком [1].

2. Принцип всеобщности и равенства, или принцип недискриминации. Суть данного принципа состоит в том, что право распространяет свое действие на всю территорию Российской Федерации, всех физических и юридических лиц.

Статья 56 Налогового кодекса РФ регламентирует запрет на установление налоговых льгот индивидуального характера, так как налоговое бремя, сниженное для одних налогоплательщиков, автоматически возрастает для других.

3. Справедливость налогообложения. Закреплена в ст. 56 Налогового кодекса РФ. Так, принцип справедливости означает, что при установлении налогов и сборов должна учитываться фактическая способность их уплаты налогоплательщиком.

4. Принцип единства системы налогов и сборов. Происходит из принципа единства экономического пространства, согласно которому не допускается установление налогов, нарушающих единое экономическое пространство страны.

Единство системы налогов и сборов обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов. Так, федеральные налоговые органы относятся к ведению Российской Федерации, в свою очередь, региональные налоговые органы являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти, а не органами субъектов РФ. Отметим, что полный перечень налогов и сборов закреплен НК РФ. Следовательно, ни федеральные, ни региональные, ни местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ РФ не могут быть установлены на территории страны.

5. Принцип определенности налогообложения. В законодательстве должны быть четко сформулированы все элементы налогообложения: определены, налог (сбор) и его плательщик, порядок исчисления и уплаты

налога (сбора). Взимание налога, не соответствующего принципу определенности, не допускается.

Данный принцип обеспечивает контролируемость системы налогов и сборов: с одной стороны, способствует добросовестному исполнению налогоплательщиками своих обязанностей, а с другой - предотвращает возможные злоупотребления со стороны законодательных и правоприменительных органов.

6. Принцип самоначисления заключается в том, что налогоплательщик самостоятельно определяет налогооблагаемую базу при налогообложении, рассчитывает размер налога и уплачивает его в бюджет, а налоговые органы контролируют правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов в соответствующий бюджет.

7. Определенность всех элементов налогообложения. Законодательство о налогах и сборах должно быть сформулировано таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

8. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) [3].

Однако в настоящее время часть принципов налогообложения постоянно нарушается. Например, такие принципы, как

1 Удобство, т.е. простота расчета налогов и упрощенное восприятие положений законов, обоснованность порядка уплаты.

2. Достаточность, то есть наполняемость бюджетов всех уровней.

3. Подвижность, то есть быстрый рост или сокращение количества и ставок налогов в зависимости от экономического состояния страны.

4. Стабильность, то есть устойчивый оптимальный набор налогов и сборов в течение определенного промежутка времени.

Наименьшим уровнем стабильности обладают федеральные и местные налоги. Их перечень постоянно претерпевает изменения, а местные налоги

хронически не увязываются с системой местных налогов соседних регионов, что создает почву для перетекания капитала. Сам термин «стабильность» слабо применим к налоговой системе Российской Федерации – постоянно что-то меняется, и возникают противоречия [21].

Так, российское налоговое законодательство запрещает налоговую дискриминацию. В то же время длительный период обязательного применения единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности (до 2013 г.) ставило его плательщиков в жесткие рамки нарушая принцип справедливости. Ряд законодательных актов по сути своей относится к законам федерального уровня (например, налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте), но не фигурирует в Налоговом кодексе Российской Федерации. Это можно считать нарушением принципа единого источника.

Рассмотренные принципы налогообложения представляют собой ключевые положения, которыми необходимо руководствоваться при формировании и совершенствовании налоговой системы с учетом конкретных экономических, политических и социальных условий развития общества.

1.3. Основные этапы эволюции налоговой системы России

Налогообложение с большим трудом пробивало себе дорогу. В продолжение долгого времени налоги имели временный и целевой характер. Вводились они обычно на определенный срок, например до окончания войны или до погашения вызванных войной долгов. «Пятые», «десятые», «двадцатые» и т.д. деньги, затем подушно-поразрядные налоги XVII и XVIII вв., появившиеся в XVII в. во множестве акцизы вводились с разрешения парламентов и были временными. Только к началу XIX в. налоги из источника чрезвычайного, имеющего характер дополнительный и вспомогательный,

стались обыкновенным и главнейшим государственным доходом не только в отношении суммы дохода, получаемого от них, но и в отношении социально-политических идей, которые положены в их основу [37].

И в настоящее время государство использует разнообразные способы формирования своих ресурсов. Если обратиться к отчетности Федерального казначейства о доходах бюджета, можно увидеть более тысячи конкретных видов платежей.

В специальной литературе можно найти немало определений налога, но наиболее существенные его признаки можно видеть в следующем:

- налог взимается государством и формирует специальные фонды удовлетворения общественных потребностей;

- налог взимается не произвольно, а на основании законно установленных правил;

- налог - это сбор в денежной или натуральной форме, а отнюдь не личная повинность;

- налог не является платой за какие-либо конкретные государственные услуги и не стоит в определенной количественной связи с ними. Налог - не штраф, не наказание, и в отличие от штрафа он никогда не может иметь целью уничтожение или умаление своей собственной основы;

- налог - это обязательный сбор, который устанавливается государством в одностороннем порядке и который при необходимости взимается принудительно. Эта неотъемлемая черта налога вовсе не делает его чем-то недемократичным.

Исходя из этих характеристик налог можно определить как безэквивалентный обязательный сбор, взимаемый государством на законном основании и служащий источником формирования централизованных государственных фондов. При этом тождественны понятию налога исторически сложившиеся и закрепленные нормами русского языка термины «сбор», «пошлина», «платеж», «акциз» [31].

Из приведенного определения налога следует, что регулирование налогообложения имеет односторонний характер и основано на государственно-властном принуждении. Налог не является результатом договоренности публичной власти и налогоплательщика. Налоговые правоотношения - это специфические обязательства внедоговорного характера. В этом особенность налогового права и его отличие, скажем, от права гражданского, где господствуют отношения добровольности и равенства сторон.

В соответствии с основными признаками налога он неразрывно связан с государством. Сущность налога заключается в обеспечении государства необходимыми средствами. «Содержание правительства» (А. Смит) или «финансовое обеспечение деятельности государства» (Налоговый кодекс РФ, далее - НК РФ) - вот бесспорное предназначение налогов. «В налогах, - очень точно заметил К. Маркс, - воплощено экономически выраженное существование государства. Чиновники и попы, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, цивильный лист и табель о рангах - все эти сказочные создания в зародыше покоятся в одном общем семени - в налогах» [30].

Как ни странно, единое понимание российскими исследователями фискальной сущности налога не распространяется на толкование ими функций налогов. Каждый специалист наряду с признанием фискальной функции использует свой набор функций, расширяя сущностное предназначение налога до распределительного, контрольного, стимулирующего, запретительного, социального, экологического и т.д. В такой ситуации предпочтительной выглядит позиция, согласно которой налогам вменяется только одна функция - фискальная.

В современной отечественной экономической литературе налоговую систему принято определять как совокупность:

- налогов и сборов, взимаемых государством;

- принципов, форм и методов их установления;
- регулирующих законодательных актов;
- форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Почти 20 лет назад перед всеми государствами, образовавшимися на территории постсоветского пространства, возникла задача построения собственных налоговых систем, поскольку именно налоговая система является главным рычагом мобилизации финансовых ресурсов в бюджет страны.

Необходимы были такие национальные налоговые системы, которые, основываясь на классических принципах теории налогообложения: справедливости, определенности, удобстве, рациональности, имея законодательную базу для своего функционирования, учитывая специфику производственного и финансового потенциала национальной экономики, менталитет населения, смогли бы создать основу финансовой независимости страны - стабильные и значительные поступления в бюджет государства [18].

В связи с появлением в начале 90-х гг. прошлого века большого количества новых налогоплательщиков вследствие развития различных форм предпринимательской деятельности создание налоговой системы предполагало формирование институциональных основ бюджетного процесса:

- продуманной налоговой политики, переведенной на четкий язык законодательных и нормативно-правовых актов;
- организационной структуры органов налоговой службы, способной выполнять задачи по наполнению бюджета страны финансовыми ресурсами;
- осознания населением страны необходимости уплаты налогов.

Каждое государство свободно в выборе модели построения национальной налоговой системы. Позитивным моментом можно считать постоянное, на регулярной основе сложившееся общение руководителей налоговых органов стран бывшего СССР в рамках Координационного совета руководителей налоговых служб государств - участников СНГ. Это действенная форма

сотрудничества, способствующая изучению опыта и достижений в налоговом регулировании социально-экономических процессов стран, имеющих общие экономические, исторические и территориальные корни. Например, на заседании, проведенном в 2010 г., были приняты решения по следующим вопросам:

- о мерах по расширению информационного взаимодействия государств - участников СНГ;
- подготовке аналитической информации по администрированию налогов на доходы, полученные с использованием офшорных юрисдикций;
- об организации сбора информации о применении упрощенных (специальных) режимов налогообложения субъектами малого предпринимательства;
- о межведомственном взаимодействии в рамках контрольной работы налоговых органов и др. [39]

За период 2001 - 2010 гг. состоялось 17 заседаний Координационного совета руководителей налоговых служб государств - членов СНГ.

Можно отметить некоторые общие черты сформировавшихся почти за 20 лет национальных налоговых систем. Во-первых, наличие правовой основы, закреплённой пакетом соответствующих законодательных актов, а в некоторых государствах - принятием Налогового кодекса (Россия и Республика Азербайджан).

Во-вторых, особое внимание, уделяемое администрированию крупнейших налогоплательщиков. Так, в Российской Федерации по отраслевому принципу созданы девять межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам. В Украине по территориальному принципу созданы 10 специализированных налоговых инспекций по обслуживанию крупных плательщиков налогов.

В-третьих, приоритет в развитии информационных технологий в администрировании платежей в бюджет, в том числе представление

налогоплательщиками отчетности в электронном виде. Так, в Российской Федерации и Республике Армения для крупных налогоплательщиков представление налоговой отчетности в электронном виде является обязательным. Целенаправленная работа по подаче отчетности плательщиков в электронном виде ведется и в Украине. Особое внимание уделяется приему и компьютерной обработке отчетности по НДС в электронном виде. Благодаря разъяснительной работе в среднем по Украине около 95% налогоплательщиков подают эту отчетность в электронном виде.

В-четвертых, использование в работе опыта формирования налоговых систем и практики функционирования налоговых органов стран с рыночной экономикой при поддержке Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Внутривосточной организации налоговых администраций (ИОТА) [39].

В-пятых, формирование налогового мировоззрения граждан страны. Это системная и последовательная работа по установлению партнерских отношений с налогоплательщиками, информирование общества о работе налоговых ведомств посредством интернет-сайтов, формирование в обществе понимания необходимости проведения своевременных и полных расчетов с бюджетом как основы финансовой стабильности в стране, предоставление консультаций по вопросам налогообложения через контакт-центры, горячие телефонные линии.

Формирование налогового мировоззрения начинается с детства. Ведь подрастающее поколение - будущие потенциальные налогоплательщики. Так, в России еще в начале 90-х гг. прошлого века начали издавать для детей «Налоговые сказки», а в Украине почти 20 лет проводится ежегодный конкурс детского рисунка «Налоги глазами детей».

Охарактеризуем становление и развитие налоговой системы Российской Федерации. Наглядно этапы ее развития представлены на рисунке 1.1.

Создание современной налоговой системы Российской Федерации принято отсчитывать от даты принятия закона Российской Федерации от 27

декабря 1991 года № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (приложение 1).



Рис. 1.5. Этапы развития налоговой системы Российской Федерации

Данным законом были определены основные понятия, это: налог, сбор, элементы налогообложения, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, а также перечень налогов и сборов, действующих с 1 января 1992 г на территории России. Также было закреплено, что понятие, налога, сбора, пошлины, обязательных платежей, совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, и образуют налоговую систему [47].

Значительное их количество установленных законом налогов и сборов, различный механизм их исчисления позволяли учитывать особенности развития хозяйствующих субъектов с учетом их местонахождения на территории России. Проводимые меры позволили в сложный переходный

период для страны сформировать бюджет и решать основные социальные задачи [50].

Основополагающим документом, который регламентировал деятельность налоговых органов, стал указ Президента Российской Федерации от 31 декабря 1991 «О государственной налоговой службе Российской Федерации» (приложение 2) и «Положение о государственной налоговой службе Российской Федерации». Данными актами были закреплены: место налоговой службы в структуре органов государственного управления, задачи и функции, права, гарантии и система социальной защиты работников налоговой службы [12].

Реформирование в области экономики осуществлялось в том числе в направлениях развития субъектов малого предпринимательства. С целью поддержки предпринимательской активности в конце 90-х гг. были введены в действие первые специальные налоговые режимы: упрощенная система налогообложения и единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности.

В течение всего периода существования Налоговая система Российской Федерации претерпевала существенные изменения. Изменения затрагивали не только порядок исчисления и уплаты налогов, но и саму ее структуру.

Важным этапом стало введение с 1 января 1999 г. первой части Налогового кодекса Российской Федерации. Документ позволил решить многие назревшие налоговые проблемы и коллизии и значительно повысить защищенность добросовестных плательщиков налогов и сборов. Первой частью Кодекса устанавливается порядок взаимодействия государства с экономическими субъектами и его гражданами по вопросам взимания налогов и сборов. Налоговым кодексом устанавливается система налогов, взимаемых на территории Российской Федерации, устанавливается порядок введения налогов и сборов на территории субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также права и обязанности налогоплательщиков и налоговых

органов, формы и методы контроля и ответственность за совершение налоговых правонарушений [26].

С 1 января 2001 г. введена в действие вторая часть Налогового кодекса Российской Федерации. Первыми налогами, зафиксированными в НК РФ стали налоги раздела VIII «Федеральные налоги»: глава 21 «Налог на добавленную стоимость», глава 22 «Акцизы», глава 23 «Налог на доходы физических лиц», глава 24 «Единый социальный налог». В последующие периоды продолжалось введение налогов во вторую часть кодекса. В настоящее время она содержит все налоги, предусмотренные Налоговым кодексом. Последними налогами, введенным в действие стали: налог на имущество физических лиц и торговый сбор, который был введен в действие с 1 января 2015 г.

Наряду с работой по упорядочиванию системы налогов и сборов государством проводилась целенаправленная налоговая политика по снижению налогового бремени экономических субъектов. Это выражалось и в снижении налоговых ставок, и в изменении механизма исчисления и в предоставлении льгот (вычетов) по налогам.

Принятые меры в области налогообложения способствовали стабилизации экономики страны и увеличению темпов ее развития. Однако не все законодательные изменения приводят к положительным результатам, в некоторых случаях определенным образом ухудшают финансовое положение хозяйствующих субъектов, в том числе малого и среднего бизнеса. Таким примером явилась отмена единого социального налога и введение вместо него системы обязательного социального страхования с 2010 г. Данная мера была негативно воспринята бизнес-сообществом в связи с ростом суммы отчислений.

С января 2013 года введена в действие новая глава 26.5 по специальному налоговому режиму «Патентная система налогообложения», которая может применяться индивидуальными предпринимателями. В результате формирования налоговой системы сложилась совокупность налогов, которые экономисты классифицируют по различным признакам. Классификация

показывает их универсальность: налогообложению подлежат как физические, так и юридические лица, установление их производится всеми уровнями власти, определены сроки уплаты, что позволят формировать бюджет государства [49].

Как отмечалось выше, одна из целей создания НК РФ заключалась в обеспечении стабильности налоговой системы страны. Развитие экономики страны, новые явления в отношениях между налогоплательщиками и государством, смена стадий экономического и политического цикла обуславливают необходимость внесения изменений в Налоговый кодекс России. Наиболее заметные изменения, имевшие место с момента введения в действие второй части НК РФ, указаны в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Основные изменения налоговой системы в 2001 -2017 годы

Годы	Изменения
2001 - 2005	Введение в действие НК РФ. Вторая часть постепенно дополняется новыми главами по исчислению налогов и сборов. Снижение ставок по налогу на прибыль, НДС, ЕСН (страховым взносам). Внесены изменения в порядок применения специальных налоговых режимов. Отмена ряда ранее действовавших налогов (на пользователей автодорог, на приобретение автотранспорта и др)
2006	Внесены изменения в порядок исчисления косвенных налогов: НДС и акцизов. В гл. 21 НК РФ, в частности, в порядок определения момента реализации (как более ранняя из дат отгрузки или оплаты) и условия принятия предъявленного налога к вычету (исключено требование о необходимости уплаты налога продавцу). Отменен режим акцизного склада по акцизам на алкоголь
2007- 2009	Изменены правила проведения выездных и камеральных налоговых проверок. Внесены изменения в состав подакцизных товаров. Снижение ставки по налогу на прибыль организаций до 20%, ставки налога на дивиденды нерезидентов до 15%. Повышена предельная сумма стандартных, социальных вычетов по НДФЛ.
2010	Отменен единый социальный налог. Социальные взносы переданы в администрирование в соответствующие фонды.
2012	Установлены правила создания и налогообложения прибыли консолидированной группы налогоплательщиков. Введен в действие новый раздел НК РФ, устанавливающий правила контроля цен в сделках между взаимозависимыми лицами. По НДС введены счета-фактуры в электронном виде и корректировочные счета-фактуры.
2013 - 2015	Внесены изменения в правила применения специальных налоговых режимов. Применение режима ЕНВД стало добровольным. Применяется обязательный досудебный порядок обжалования любых ненормативных актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц. Расширен перечень вычетов по НДФЛ, увеличены предельные значения для их применения. Введен новый налог – торговый сбор

2016-2017	Усиление мер налогового администрирования, введение специальных программных средств по исчислению и декларированию акцизов, НДС. Социальные взносы переданы в администрирование налоговым органам.
-----------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Как видно из таблицы 1.2, ежегодно во вторую часть НК РФ вносились существенные изменения. Эта тенденция имеет продолжение и в будущем. Ежегодно Правительство РФ принимает документ, в котором определяются основные направления налоговой политики России на предстоящие три года в качестве базы для составления бюджета на следующие три года. Несмотря на то, что документ не является нормативным правовым актом, он представляет собой базу для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах, что имеет ключевое значение для инвесторов, принимающих долгосрочные инвестиционные решения [42].

Исследовав развитие налоговой системы в России, необходимо отметить, что в настоящее время налоговые отношения регулируются Налоговым кодексом Российской Федерации. Согласно НК РФ налоговая система России представлена совокупностью налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке с плательщиков (юридических и физических лиц) на территории страны. Все налоги и сборы «формируют» бюджетную систему Российской Федерации. Также существуют и государственные внебюджетные фонды, доходная часть которых формируется за счет целевых отчислений. В этом определении дана видовая структура налоговой системы.

Однако, как отмечалось, понятие налоговой системы гораздо шире. Это целостное явление, состоящее из отдельных частей, элементов. Они объединены общими задачами, целями и находятся в определенной связи между собой.

Важнейший элемент налоговой системы - совокупность взимаемых государством с юридических и физических лиц различных видов налогов и сборов. Налоговые отношения, которые возникают между государством и субъектами налогообложения регулируются законодательными актами. Поэтому одним из элементов системы является компетенция государственных

органов (законодательных и исполнительных). В процессе их деятельности вырабатываются принципы, формы и методы построения налогов, методы их исчисления. Следующий элемент налоговой системы - совокупность налоговых органов, которые организуют и осуществляют работу по контролю за полнотой, правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов [48].

Таким образом, налоговую систему можно определить как совокупность:

- а) налогов и сборов, взимаемых государством;
- б) принципов, форм и методов их установления;
- в) форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Ни один налог не может быть введен на любой территории Российской Федерации, если он не установлен Налоговым кодексом.

Стабильность налоговой системы характеризуется не только постоянным составом налогов, но и их закреплением за звеньями бюджетной системы в качестве собственной доходной базы.

ГЛАВА 2. СОВРЕМЕННЫЙ ЭТАП РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

2.1. Основы законодательства о налогах и сборах

Важнейшим фактором, определяющим эффективность функционирования налоговых систем, является законодательная база. Современная налоговая система должна быть гибкой в принятии законодательных актов по смягчению вызовов экономических и политических кризисов, инвестиционно-направленной, способствующей развитию реального сектора экономики, интеллектуальной - обладать современными ресурсами аналитической обработки информации о плательщике налогов, а также гуманной - в основе ее функционирования должна быть презумпция добровольности и полноты уплаты налогов налогоплательщиками, а весь комплекс карательных или упреждающих мер должен быть направлен на плательщиков с недобросовестной налоговой репутацией.

Система законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации включает в себя совокупность нормативно-правовых актов и норм, закрепленных Конституцией России, Налоговым кодексом России, федеральными законами, законами субъектов России, решениями представительных органов муниципальных образований. Также в эту систему необходимо отнести и Международные соглашения, заключаемые между Правительством России и Правительством другой страны в сфере налогообложения. Таким примером являются соглашения об устранении двойного налогообложения, что позволяет более эффективно вести международный бизнес [29].

В России существующую систему законодательства о налогах и сборах возможно представить четырьмя уровнями. Отметим, что положения законодательства каждого последующего уровня подчинены нормам предыдущего. За каждым уровнем нормативно-правовой базы определены конкретные виды документов, а также степень их влияния и область регулирования. Система современного законодательства о налогах и сборах представлена в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Система законодательства о налогах и сборах

Уровень регулирования налоговой системы	Вид законодательных и нормативно-правовых актов
1 уровень	Конституция РФ, Налоговый кодекс РФ, федеральные законы, указы президента РФ, постановления Правительства РФ
2 уровень	Законы субъектов РФ, указы, постановления, решения глав субъектов РФ
3 уровень	Нормативные документы государственных органов, официальные разъяснения, указания, методические материалы
4 уровень	Рабочие документы организаций: устав, учетная политика, рабочий план счетов и т.д.

Основным правоустанавливающим документом государства является Конституция (табл. 2.1). Ст. 15 Конституции РФ устанавливаются общие принципы налогообложения: «Конституция Российской Федерации имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории Российской Федерации. Законы и иные правовые акты, принимаемые в Российской Федерации, не должны противоречить Конституции РФ. Законы подлежат официальному опубликованию» [1].

Ст. 57 гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют» [1].

Данные конституционные положения являются основополагающими для нормативно-правового регулирования налогового законодательства в Российской Федерации. Необходимо отметить, что налоговое законодательство

неразрывно связано с гражданским, таможенным, бухгалтерским, административным и т.д., поскольку все субъекты правоотношений существуют во взаимосвязи.

Целой группой законодательных актов, например, Гражданский кодекс Российской Федерации, регулируется деятельность организаций, определяется организационно-правовая форма организации, устанавливаются формы и правомерность совершаемых сделок.

Основным документом, определяющим порядок налогообложения является Налоговый Кодекс Российской Федерации. В нем установлен перечень действующих на территории России налогов, порядок их исчисления и уплаты.

Однако, именно в Конституции и первой части НК РФ закреплены современные принципы налоговой системы. Необходимо отметить, что группа принципов налогообложения, обеспечивающих реализацию конституционных норм и принципов для защиты основ конституционного строя и налоговой системы, является базовой институциональной основой налоговой системы Российской Федерации. Она включает ряд принципов [11].

Одним из таких является принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод. Он следует из положений о соразмерности налогообложения и возможности реализации гражданами своих конституционных прав. Этот принцип, пожалуй, наиболее употребляем в текстах судебных актов Конституционного Суда Российской Федерации, будучи использован при рассмотрении более чем двадцати пяти, в том числе налоговых, дел. Подобные принципы закреплены во многих правовых системах.

Российская Федерация в сравнении со странами Запада насчитывает незначительный период формирования политической системы на основе конституционно-правовых положений. Именно с этим связано то, что данный принцип не нашел своей достаточной реализации в сфере налоговых отношений, несмотря на его закрепление в Основном Законе страны. Нормативно он закреплен и в Налоговом кодексе РФ, но в настоящее время нет

механизма его реализации, то есть его применения в налоговых отношениях наряду с другими ниже излагаемыми принципами.

Принцип однократности налогообложения состоит в том, что один и тот же объект не может облагаться налогом одного вида два и более раз за определенный законом период налогообложения.

Основой налоговой системы является принцип конституционности налогового законодательства. Он означает необходимость соответствия норм налогового законодательства положениям Основного Закона страны. В Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 23 декабря 1999 г. № 18-П, Определении Конституционного Суда Российской Федерации от 14 декабря 2000 г. № 258-О указано, что налоговый платеж может считаться законно установленным только в случае его соответствия конституционным принципам и основным началам налогового законодательства [44].

Принцип социальной ориентированности налогов заключается в последующем направлении налоговых платежей на социальные цели. Согласно статье 7 Конституции Российской Федерации, он выражен в том, что налоги могут выполнять и социальную функцию, когда направлены на финансирование социально значимых программ и объектов.

Социальная значимость налоговых платежей заключается в возможности предоставления налоговых льгот и изменения срока уплаты налогов, предоставления инвестиционных налоговых кредитов, вычетов из налогооблагаемой базы, когда учитывается платежеспособность налогоплательщика, состояние его здоровья, возраст, род деятельности, семейное положение, заслуги перед отечеством. Все это является формой экономического поощрения или оказываемой государством компенсации налогоплательщикам.

Воплощение в налоговом законодательстве принципа светского государства заключается в невозможности нарушения или уничтожения прав налогоплательщиков, относящихся к малочисленным, нетрадиционным для данного общества социальным группам и конфессиям, установления льготных

режимов налогообложения для одних религиозных объединений в ущерб интересам других [34].

Принцип экономического основания налогов, нашедший свое закрепление в статье 3 пункта 3 Налогового кодекса Российской Федерации, означает, что налоги не могут быть произвольными. Любому налогу либо сбору должна предшествовать цель его введения в привязке к объекту налогообложения.

Принцип регулятивности (гибкости) налогообложения как инструмента внешнеторговой и инвестиционной политики следует из статьи 15 Конституции Российской Федерации, подтверждающей действие на территории Федерации общепринятых в мировой практике принципов и норм международного регулирования торгового оборота и движения капитала.

Принцип всеобщности и равенства в налогообложении означает распространение обязанности по уплате налогов (сборов) на всех налогоплательщиков государства, с соответствующим равенством прав и обязанностей. Установление дифференциации в налогообложении на основе профессиональных признаков, расовой принадлежности, территории проживания, пола недопустимо. Все налогоплательщики должны иметь равный объем прав и обязанностей вне зависимости от формы собственности или происхождения, от того, в какой местности страны они проживают или осуществляют свою деятельность [44].

В построении налоговой системы нашел свое отражение и принцип разделения властей в налоговых правоотношениях. Первоначально отраженный в трудах французских просветителей, впоследствии закрепленный в Декларации прав человека и гражданина и первых конституциях мира, в том числе статье 10 Конституции Российской Федерации, данный принцип является неотъемлемой составляющей российской правовой системы. Он предполагает наличие:

- 1) законодательных (представительных) органов власти, занимающихся нормотворчеством, разработкой и последующим принятием налоговых законов;

2) исполнительных органов, осуществляющих контрольные функции и проверяющих соблюдение законодательства участниками налоговых правоотношений, своевременность и полноту исполнения ими налоговых обязанностей;

3) судебных органов, осуществляющих отправление правосудия по делам, вытекающим из налоговых правоотношений.

Принцип определенности налога заключается в том, что основные элементы налога могут устанавливаться только законодателем, причем налоговые законы должны быть максимально детальными, ибо неясность, неопределенность такого закона зачастую оборачиваются его неконституционностью, поскольку нарушается конституционный принцип равенства всех налогоплательщиков перед бременем общественных расходов.

Налоговое законодательство должно содержать все элементы налога, необходимые для его исчисления и уплаты. Поэтому принцип определенности налога закрепляет наличие всей совокупности элементов налога: налоговой ставки, единицы налогообложения, объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода. Только нормативное фиксирование в налоговом законе всех существенных элементов налогового обязательства путем их прямого перечисления делает налог законно установленным [40].

Неопределенность норм в законах может привести к разночтениям государственных органов и должностных лиц в их отношениях с плательщиками налогов и сборов, а также к нарушению равенства прав граждан перед законом.

Принцип единства налоговой системы в Российской Федерации логически следует из конституционных принципов единой финансовой политики и единства экономического пространства России. Так, Конституционный Суд России пояснил, что принцип единства экономического пространства означает, что на «территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых

средств, а ограничения перемещения товаров и услуг могут вводиться только в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей» [44].

Принцип публичной цели взимания налогов и сборов развивает положение о социальном характере государства, так как налоги устанавливаются с целью обеспечения платежеспособности государства и их последующей возмездности. Потребности государства должны удовлетворяться налоговыми поступлениями. Использование же налоговых поступлений с отклонениями от цели их непосредственного назначения категорически недопустимо.

Принцип ограничения специализации налогов и сборов отражается в том, что налог не предназначен для определенных целей. Практика Конституционного Суда Российской Федерации показала, что прошли времена установления целевых платежей. Установлению любого налога или сбора должна предшествовать работа законодательного оформления всех существенных элементов налогообложения, для того чтобы не допустить введение неконституционного налогового платежа. Тем не менее установление целевых налогов допустимо, если их введение будет обусловлено конституционно значимыми целями, стоящими перед обществом по преодолению масштабных кризисов, угрожающих государству и его гражданам.

Возвращаясь к Налоговому кодексу отметим, что его первая часть постепенно дополняется главами, регулирующими нормы реализации налогового контроля и администрирования.

Как было указано выше, законодательные акты, принимаемые государственной думой и Правительством Российской Федерации, отражающие изменения различных показателей экономики в Российской Федерации и изменения в порядке налогообложения, должны способствовать развитию предпринимательства и бизнес-сообщества. Это должно достигаться

снижением налогового бремени налогоплательщиков, в том числе выражается в снижении налоговых ставок.

Ко второму уровню документов относятся законы субъектов РФ, указы, постановления и решения глав субъектов РФ, иные подзаконные акты, не противоречащие Конституции РФ и федеральным законам, а также принятые на их основе.

В соответствии со ст. 1 НК РФ «Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах». Здесь же статье определяется, что законодательные органы субъектов России принимают законы в отношении региональных налогов в пределах норм и положений предусмотренных НК РФ. Например, субъекты Российской Федерации имеют право принимать законы о транспортном налоге, налоге на имущество организаций, определяя региональные особенности исчисления и уплаты: величину ставок налога, льготы [3].

К третьему уровню относятся нормативные документы, издаваемые государственными органами федерального, регионального и местного уровня, а также официальные разъяснения, указания, методические материалы и др.

Так, земельный налог, который относится к местным налогам, дополнительно к Налоговому кодексу регламентируется нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах установленных НК РФ.

К четвертому уровню относятся рабочие документы организаций, которые учитывают специфику вида деятельности, режим налогообложения, но не должны противоречить законодательным и нормативным актам, относящимся к более высокому уровню. Документы четвертого уровня утверждаются руководителем организации.

Как установлено в ст. 15 Конституции налоговые отношения в каждой стране регламентируются законодательными и нормативными документами — как национальными, так и международными. Общепризнанные принципы и

нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора [1].

Международные налоговые соглашения являются важной составляющей законодательства о налогах и сборах, регулируя налоговые отношения Российской Федерации с другими зарубежными странами и являются приоритетными при осуществлении внешнеэкономической деятельности.

Известно, что налоговая конкуренция между странами за привлечение инвестиций в условиях глобализации мировой экономики, с одной стороны, препятствует одностороннему увеличению налогового бремени отдельными государствами (например, интенсивному применению прогрессивных ставок налогов). С другой стороны, она создает для налогоплательщиков соблазны для использования противозаконных и сомнительных схем минимизации налоговых обязательств и отмывания денежных средств. Поэтому в условиях постоянного развития налоговых систем возрастает роль международного сотрудничества, информационного обмена, интеграции в международные организации и соглашения.

2.2. Структура и функции налоговых органов

Структура налоговых органов с момента их становления (Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации») меняется в процессе их развития и реформирования. Необходимость реформ связана как с изменениями в экономике страны, так и с поиском новых эффективных форм и методов налогового контроля.

Указом Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» Министерство Российской Федерации по налогам и сборам преобразовано в

Федеральную налоговую службу (ФНС России). Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» определены:

- основные функции и полномочия ФНС России, находящейся в ведении Минфина России;
- Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы являются правопреемниками Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, а также Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству по всем правоотношениям, связанным с представлением интересов Российской Федерации в процедурах банкротства.

Система налоговых органов и взаимосвязи участников налоговых отношений в Российской Федерации представлена на рис. 2.2. [46].



Рис. 2.1. Система налоговых органов и взаимосвязи участников налоговых отношений в Российской Федерации

Управление налогообложением (рис. 2.2) в Российской Федерации представляет собой систему, построенную по многоуровневому иерархическому принципу: инспекции федерального, республиканского,

областного, краевого и районного уровня. Центральным органом управления в системе налогообложения являются Минфин России и входящая в его состав ФНС России.

На Минфин России (в части налоговой и таможенной деятельности) возложена координация и контроль деятельности находящихся в его ведении ФНС России, а также контроль за исполнением ФТС России нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

Минфин России дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

На основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента РФ и Правительства РФ Минфин России принимает следующие нормативные правовые акты:

- формы налоговых деклараций, расчетов по налогам и порядок заполнения налоговых деклараций;
- форма таможенного приходного ордера, на основании которого производится уплата таможенных пошлин, налогов физическими лицами при перемещении товаров для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд при декларировании товаров;
- акты, определяющие случаи, когда уплата таможенных платежей может обеспечиваться договором страхования;
- акты, устанавливающие максимальные суммы одной банковской гарантии и максимальные суммы всех одновременно действующих банковских гарантий, выданных одним банком или одной организацией, для принятия банковских гарантий таможенными органами в целях обеспечения уплаты таможенных платежей;

– порядок контроля таможенной стоимости товаров и транспортных средств совместно с Минэкономразвития России и т.д. [46].

Согласно Постановлению Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы - управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня составляют единую централизованную систему налоговых органов. ФНС России не имеет подведомственных органов государственной власти и зарубежных представительств [36].

Инспекции субъектов РФ составляют второй уровень системы.

К третьему уровню относятся налоговые инспекции городов областного, краевого подчинения, сельских районов, районов в городах республиканского подчинения. Третье звено является основным в налоговой системе, поскольку именно работники этого звена обеспечивают практический сбор налогов в бюджет государства и внебюджетные фонды.

В структуру налоговых органов входит 85 управлений ФНС России по субъектам федерации (по количеству регионов), одна межрегиональная инспекция по камеральному контролю, одна межрегиональная инспекция по ценообразованию для целей налогообложения, одна межрегиональная инспекция по центральной обработке данных (г. Москва), восемь инспекций, курирующих восемь федеральных округов, девять инспекций по крупнейшим налогоплательщикам (шесть в Москве, одна в Санкт-Петербурге) (приложения 3, 4).

Эффективное действие системы налогового контроля предполагает взаимодействие налоговых органов с государственными органами, которые участвуют в налоговых отношениях.

За каждым звеном управления и контроля за соблюдением налогового законодательства закреплены определенные права и обязанности.

Налоговые органы играют ключевую роль в налоговых отношениях и в частности в налоговом контроле. В соответствии со ст. 30 НК РФ налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральная налоговая служба), и его территориальные органы [57].

В соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506, Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства РФ в пределах компетенции налоговых органов.

Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также

уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Согласно публичной информации, размещенной на официальном сайте ФНС России nalog.ru: «Миссия ФНС России - эффективная контрольно-надзорная деятельность и высокое качество предоставляемых услуг для законного, прозрачного и комфортного ведения бизнеса, обеспечения соблюдения прав налогоплательщиков и формирования финансовой основы деятельности государства» [58].

Основные направления деятельности Федеральной налоговой службы

- обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах;
- создание комфортных условий для исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей;
- снижение административной нагрузки и упрощение процедур, развитие открытого диалога с бизнесом и обществом;
- укрепление и совершенствование кадрового потенциала;
- оптимизация деятельности налоговых органов с учетом эффективности затрат на ее осуществление.

Федеральная налоговая служба осуществляет, например, такие полномочия в установленной сфере деятельности, как:

1. осуществляет контроль и надзор за соблюдением законодательства?
 - о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов, сборов и страховых взносов в соответствующий бюджет,
 - соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения,

– полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей и т.д.

2. выдает в установленном порядке свидетельства о регистрации организаций, совершающих операции с денатурированным этиловым спиртом, с прямогонным бензином,

3. осуществляет государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств и т.д. [33]

Отметим, что налоговые органы России работают в тесном сотрудничестве с фискальными структурами государств-партнеров. Цели и задачи, стоящие перед налоговыми органами стран - участников СНГ, а также проблемы, возникающие в работе, во многом схожи. Поэтому для создания современной налоговой системы, отвечающей потребностям национальных экономик и позволяющей обеспечивать стабильную динамику наполнения бюджета, им необходимо сотрудничество и взаимный информационный обмен по налоговым вопросам.

Повышение эффективности работы в условиях выхода мировой экономики из кризиса - важнейшая задача налоговых органов. Одним из основных направлений повышения эффективности является модернизация налоговой службы. Этот путь избрали многие государства.

ФНС России применяет в своих прогнозно-аналитических расчетах современные формы и методы обработки данных налоговой статистики. Обмен опытом в этой сфере был бы взаимно выгодным и полезным.

Налоговые органы осуществляют тесное сотрудничество с государственными структурами и учреждениями, кредитными организациями.

2.3. Реализация современной налоговой политики России

При разработке налоговой политики России учитывался международный опыт, а также национальные особенности развития страны. В отраслевом энциклопедическом словаре дается определение налоговой политики как системы мероприятий, проводимых государством в области налогов и сборов. Он отмечает, что содержание и цели налоговой политики обусловлены следующими факторами: социально-экономическим строем общества, состоянием экономики и государственных финансов.

Проведение налоговой политики основывается на том, что посредством налогов можно влиять на развитие хозяйствующих субъектов и, следовательно, на экономику страны и социальную жизнь общества.

Большинство экономистов определяет налоговую политику как «комплекс правовых действий органов власти и управления, определяющий целенаправленное применение налоговых законов». Налоговая политика разрабатывается и проводится государством с расчетом как на перспективу (налоговая стратегия), так и на текущий момент (налоговая тактика). При этом тактика и стратегия должны быть неразрывно связаны и преследовать одинаковые направления развития.

Основными задачами налоговой политики на современном этапе развития России является обеспечение государства финансовыми ресурсами в достаточном объеме, создание условий для развития и регулирования хозяйства страны, сглаживание неравенства в уровнях доходов населения и повышения в целом его благосостояния.

В научных трудах экономистов рассматриваются три типа налоговой политики в зависимости от величины налогового бремени:

- 1) высокий уровень налогообложения;
- 2) низкое налоговое бремя;
- 3) достаточно существенный уровень налогообложения. Естественно,

тип налоговой политики зависит от экономической и социальной политики, проводимой государством [46].

На практике реализация налоговой политики осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением.

Принято считать, что в Российской Федерации применяется налоговая политика достаточно существенного уровня налогообложения.

Многие исследователи считают, что политика государства в области налогообложения является непоследовательной. Т.А. Гусева, Н.В. Ларина отмечают, что в настоящее время существует большое количество программ, направленных на совершенствование налоговой политики, однако политику в этой области нельзя считать последовательной. Н. Швыдак указывает на «непоследовательную государственную политику в отношении СЭЗ, следствием чего является неурегулированность и несогласованность законодательных и нормативных актов РФ в сфере инвестирования в зонах» [20].

Постоянные изменения в налогообложении, принятие законов, которые фактически не могут быть использованы эффективно налогоплательщиками, снижают доверие налогоплательщиков к государству. Можно привести пример из современной российской истории, когда единый социальный налог был заменен страховыми взносами. В результате налогоплательщики столкнулись с непроработанным вопросом возврата переплаты по страховым взносам, когда невозможно было вернуть переплату по налогу, ошибочно уплаченному вместо страховых взносов. Кроме того, в самом Законе от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» также достаточно долго содержались недоработки по сравнению с Налоговым кодексом, например, отсутствовали случаи и порядок предоставления рассрочки и отсрочки по уплате взносов.

Еще одним примером непоследовательной налоговой политики в области налогообложения можно назвать повышение в 2012 году страховых взносов, в результате чего по разным оценкам до полумиллиона предпринимателей подали заявления о ликвидации. Впоследствии страховые взносы были снижены, но это не послужило стимулом для открытия предпринимателями бизнеса.

Несмотря на принятие антикризисных мер, одновременно вводятся новые механизмы административного давления. Так, предприниматели, применяющие общую систему налогообложения и осуществляющие такие виды деятельности, как продажа билетов, продажа канцелярских товаров и газет, в связи с принятием электронного документооборота по НДС также вынуждены закрыть свое дело в связи с невозможностью ведения учета в электронном виде, проведения сверок взаиморасчетов с контрагентами [53].

Несмотря на принятие антикризисных мер, одновременно вводятся новые механизмы административного давления. Так, предприниматели, применяющие общую систему налогообложения и осуществляющие такие виды деятельности, как продажа билетов, продажа канцелярских товаров и газет, в связи с принятием электронного документооборота по НДС также вынуждены закрыть свое дело в связи с невозможностью ведения учета в электронном виде, проведения сверок взаиморасчетов с контрагентами.

Также, в отношении налоговых агентов, не являющихся плательщиками НДС или если они получили освобождение от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой НДС, в связи с введением электронного документооборота также обязаны предоставлять декларации по налогу по телекоммуникационным каналам связи. И, по сути, дешевая аренда государственной и муниципальной собственности собственности может привести к дополнительным обязанностям по НДС.

Это обусловлено тем, что, налогоплательщик, не являющийся плательщиком НДС, должен будет наравне со всеми:

- приобрести специализированную программу;
- заполнять и предоставлять декларации по НДС даже в том случае, если он выступил в качестве агента один раз в квартал.

Также негативные тенденции в последнее время наблюдаются и в отношении применения единого налога на вмененный доход, который зависит от ряда показателей:

- величины базовой доходности, т.е. размера месячного дохода предполагаемого к получению;
- значения коэффициента-дефлятора (K_1), устанавливаемого на текущий год;
- значения корректирующего коэффициента (K_2), устанавливаемого на территории в которой ведется деятельность облагаемая ЕНВД;
- значения физического показателя, рассчитываемого в суммарном значении за квартал исходя из ежемесячных значений [35].

На 2015 год Минэкономразвития установило самую высокую индексацию коэффициента-дефлятора за последние четыре года: на 7,53% к 2014 году - до 1,798.

Динамика собираемости единого налога по системе ЕНВД в зависимости от факторов реализации налоговой политики в России по данным РБК представлена на рис. 2.3.

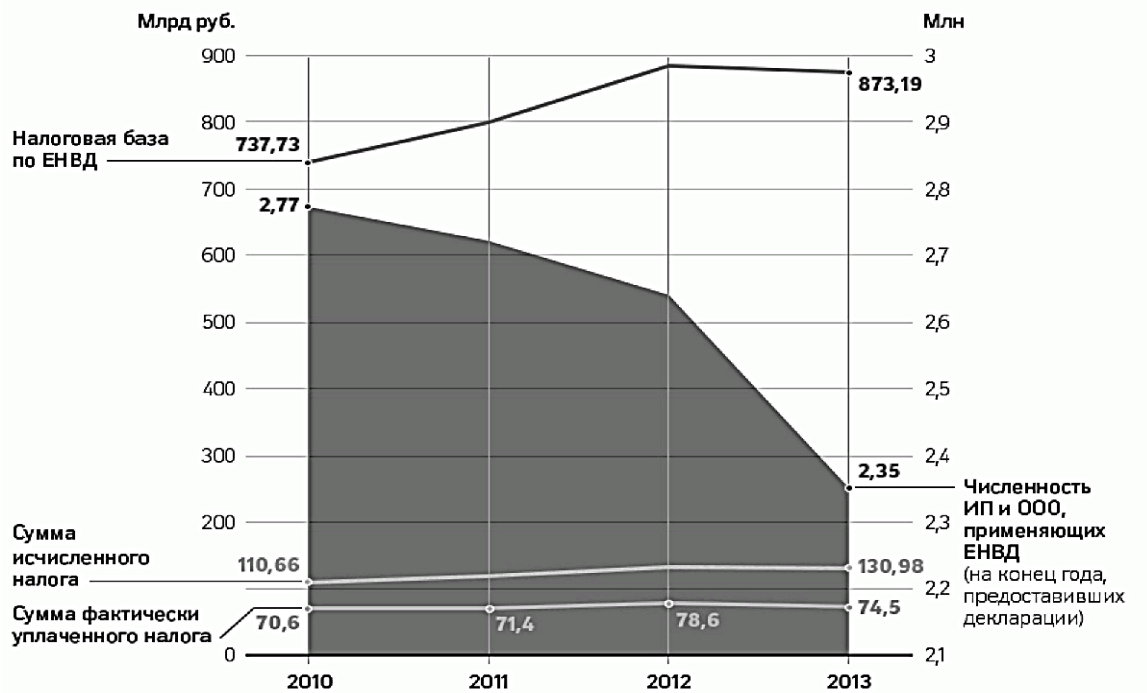


Рис. 2.2. Показатели применения системы ЕНВД в России

К негативным моментам для предпринимателей относятся:

- в 2015 году выросла налоговая нагрузка на 2,3 млн. предпринимателей и малых предприятий, применяющих систему ЕНВД;
- существенно выросла налоговая нагрузка на весь малый бизнес;
- предприниматели оказались вынуждены либо сокращать персонал и занимаемые площади

Кроме того, увеличение коэффициента-дефлятора не является эффективным для целей увеличения налоговых поступлений в бюджет.

Вместе с тем в европейских странах также существует аналог системы ЕНВД, позволяющий:

- упростить сдачу налоговой и бухгалтерской отчетности;
- снизить налоговую нагрузку на малый бизнес, а государству гарантированно получить доход в виде начисленного и уплаченного налога;

- заинтересовать малый бизнес в развитии собственного дела благодаря невысоким, но уплачиваемым вне зависимости от полученной прибыли платежам.

Вопросам коллизий в праве посвящено достаточно много научных исследований. В то же время ряд подобных исследований является противоречивым.

Так, нельзя согласиться с М.И. Байтиным, который указывает, что коллизионные правовые нормы - это разновидность специальных норм права, издаваемых с целью устранения коллизий, возникающих между юридическими предписаниями, по следующим основаниям:

- коллизии возникают вне зависимости от наличия или отсутствия специальных правовых норм;

- наличие специальных правовых льгот часто порождает новые коллизии. Так, наличие в законодательстве о страховых взносах положений о рассрочке и отсрочке платежей не позволяло воспользоваться ею по аналогии с рассрочкой по налогам и сборам, поскольку в данном случае не была применима аналогия права [15].

Важной проблемой, возникающей в связи с наличием коллизий, является проблема несправедливости. И.Б. Глушкова обращает внимание на то, что в результате постоянно складывающихся коллизионных ситуаций возникает несправедливость. При этом нужно отметить, что понятие несправедливости в разных странах различается. Так, в некоторых странах действует прогрессивная шкала налогообложения, предполагающая различные ставки по налогам в зависимости от доходов, в других же действует плоская система налогообложения, предполагающая равные налоги вне зависимости от доходов. Коллизии возникают и в странах с прогрессивной шкалой налогообложения, и в странах с плоской шкалой налогообложения. В частности, в странах с плоской шкалой вне зависимости от источников доходов (честных или не честных), размера доходов богатые будут платить наравне с бедными, что усугубляет

неравенство слоев населения. Плоская шкала налога действует в России, Венгрии, Болгарии, Балтии, в странах бывших советских республик. Также подобная шкала принята в Румынии, Чехии, Монголии. Прогрессивная шкала налогообложения часто вызывает смену гражданства богатых граждан. Такая шкала, в частности, применяется в Германии, Франции и других европейских странах. Коллизии в прогрессивной шкале налогообложения связаны с возможностью ухода от налогообложения путем приобретения гражданства третьих стран [17].

Государство в некоторых случаях само выступает первопричиной возникновения коллизий налогов и морали в случае:

- неправомерного взыскания налогов и сборов;
- установления непомерных налогов, которые не в состоянии платить бизнес;
- наличия бюрократических процедур взимания налогов, которые не способствуют развитию бизнеса.

В качестве примеров подобных коллизий в предпринимательской деятельности можно назвать необходимость оспаривания предпринимателями кадастровой оценки земли, потенциального дохода при использовании патентной системы налогообложения.

При этом наличие отличных друг от друга мнений по одному и тому же вопросу может запутать налогоплательщика, и послужить основой для разных трактовок одного и того же положения в законе с выгодой для чиновников.

Например, в отношении принятия на расходы по налогу на прибыль компенсации за задержку заработной платы в письме от 31.10.2011 № 03-03-06/2/164 Минфин России указывает, что ее сумму нельзя учитывать в расходах по налогу на прибыль. Однако судьи в Постановлении ФАС Поволжского округа от 30.08.2010 по делу № А55-35672/2009 посчитали, что компенсацию можно принять к расходам как внереализационный расход [45].

В результате разных решений и постановлений налогоплательщики:

- не могут выработать однозначную линию поведения в конкретной хозяйственной ситуации;

- регулярно вынуждены доказывать правомерность своих действий;

- фактически должны оспаривать трактовку писем Минфина в суде.

Таким образом, проблема коллизий, возникающих в налогообложении, имеет важное значение.

Налоговая политика России в настоящее время направлена и на усиление администрирования.

С 2014 г. в НК РФ появились новые основания для истребования у налогоплательщика пояснений при проведении камеральной проверки. Согласно абз. 2 п. 3 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной проверки уточненной декларации (расчета), в которой была отражена уменьшенная сумма налога к уплате, налоговые органы вправе потребовать у налогоплательщика предоставить пояснения, которые обосновывают изменение показателей данной декларации. Пояснения налогоплательщик обязан предъявить в течение пяти рабочих дней [10].

С 1 января 2015 года налоговый орган имеет право приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в банке, а также переводы его электронных денежных средств в случае неисполнения обязанности по передаче налоговому органу по телекоммуникационным каналам связи квитанции о приеме требования о представлении документов или пояснений, а также уведомления о вызове в налоговый орган (подп. 2 п. 3 ст. 76 НК РФ).

Оценить эффективность налоговой политики можно по нескольким показателям. Некоторые из них приведены в документе «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» опубликованном на сайте Минфина России 27.07.2015.

Согласно официальным данным, средний уровень налоговой нагрузки на экономику в России - 34,11% к ВВП, что на 0,35 процентных пункта ниже значения в странах-членах ОЭСР -34,46% к ВВП. При этом уровень налоговой

нагрузки в России без учета нефтегазовых доходов, например, в 2013 году составил - 23,45% к ВВП, что на 11,01 п. п. ниже среднего значения по ОЭСР [7].

Также оценить эффективность налоговой системы можно по ряду показателей. Одним из них является количество зарегистрированных экономических субъектов (табл. 2.2). За основу анализа используем данные ФНС РФ (приложения 5-12).

Таблица 2.2

Динамика количества экономических субъектов в Российской Федерации за
2014-2016 годы

тыс. ед.

Вид экономического субъекта	На конец года				Абсол. отклонения			
	2013	2014	2015	2016	2014 / 2013	2015 / 2014	2016 / 2015	2016 / 2013
1	2	3	4	5	5	6	7	
Количество юридических лиц, сведения о которых содержатся в ЕГРЮЛ - всего	4643,4	4659,6	4820,4	4553,8	16,2	160,8	-266,6	-89,6
- коммерческие организации	3974,5	3991,1	4150,4	3896,0	16,6	159,3	-254,4	-78,5
- некоммерческие организации	668,9	668,5	670,0	657,8	-0,4	1,5	-12,2	-11,1
Количество индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, сведения о которых содержатся в ЕГРИП	3511,8	3551,0	3640,2	3732,7	39,2	89,2	92,5	220,9
Количество субъектов внесенных в ЕГРЮЛ и ЕРИП	8155,2	8210,6	8460,6	8286,5	55,4	250,0	-174,1	131,3

Анализируя результаты исчислений, представленных в табл. 2.2 можно сделать вывод, что экономический спад и политические решения в целом по стране, нарушения в устоявшихся хозяйственно-договорных связях стали причиной сокращения количества зарегистрированных юридических лиц. Наибольшее сокращение зарегистрированных лиц приходится на 2016 г. По сравнению с предыдущим 2015 г. количество юридических лиц сократилось на 266,6 тыс. (с 4820,4 тыс. до 4553,8 тыс.). При этом наибольшая часть – это коммерческие организации.

При этом количество зарегистрированных индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, напротив, растет - с 3511,8 тыс. в 2013 г. до 3732,7 тыс. в 2016 г. (на 220,9 тыс. ед.). Это связано с несколькими факторами, в том числе с ростом безработицы и попыткой граждан заработать собственными силами.

Немаловажным показателем функционирования налоговой системы является исполнение бюджета по налоговым доходам (рис. 2.4).

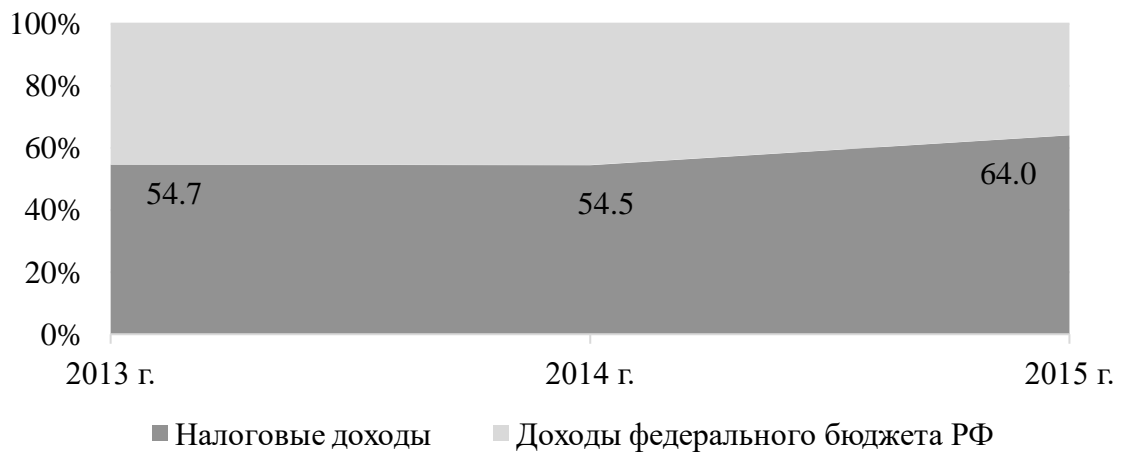


Рис. 2.3. Доля налоговых доходов в федеральном бюджете России.

Доля налоговых поступлений в доходах бюджета составляет более 50% (рис. 2.3). Объем поступлений налоговых платежей представлен в табл. 2.3.

Динамика поступления налоговых платежей в федеральный бюджет
Российской Федерации за 2013-2015 годы

млрд. руб.

Виды доходов	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонения			
				2014/2013		2015 / 2014	
				+, -	%	+, -	%
1	2	3	4	5	5	6	7
Доходы федерального бюджета РФ, всего	13019,9	14496,9	13659,2	1477	11,3	-837,7	-5,8
в том числе налоговые доходы, всего	7123,2	7901,4	8746,3	778,2	10,9	844,9	10,7
Налог на добавленную стоимость	3602,4	3931,7	4375,3	329,3	9,1	443,6	11,3
Налог на прибыль организаций	352,2	411,3	491,4	59,1	16,8	80,1	19,5
Налог на добычу полезных ископаемых	2535,3	2857,9	3160,0	322,6	12,7	302,1	10,6
Водный налог	2,5	2,2	2,3	-0,3	-12,0	0,3	13,6
Государственная пошлина	92,2	90,9	101,7	-1,3	-1,4	10,8	11,9
Акцизы	524,4	592,3	581,9	67,9	12,9	-10,4	-1,8
Прочие налоги и сборы	14,6	15,1	33,7	0,5	3,4	18,4	121,8

Анализируя данные о налоговых поступлениях (табл. 2.2), видна тенденция их роста. Отметим, что растут они и в абсолютном и в процентном отношении. Доля в бюджете налоговых платежей выросла с 54,7% до 64,0% за три года (рис. 2.3), сумма выросла с 7123,2 млрд. руб. до 8746,3 млрд. руб.

Наибольший темп роста налоговых платежей наблюдается по налогу на прибыль организаций: в 2014 г. темп прироста составил 16,8%, а в 2015 г. – 19,5%.

Наибольшие же суммы собираются по налогу на добавленную стоимость, при этом уровень его собираемости ежегодно растет. В 2013 г. сумма НДС в бюджете составляла 3602,4 млрд. руб., а в 2016 г. – 4375,3 млрд. руб.

Данную динамику связывают с ростом мер налогового администрирования и контроля на территории страны, введением электронного контроля за деятельностью налогоплательщиков.

Таким образом, рассматривая современный этап реализации налоговой политики можно определить следующие основные аспекты. Такие показатели

как: общая численность плательщиков налогов и сборов, собираемость налоговых доходов и их доля в валовых доходах растут. Что позволяет делать выводы о целенаправленном ведении налоговой политики по пути выхода из экономического кризиса.

Одновременно с этим, ежегодно расширяются права налоговых органов, но при этом права налогоплательщиков остаются на прежнем уровне.

Как следствие возникают следующие неразрешенные вопросы:

- в условиях кризиса хозяйствующим субъектам необходимо сосредотачивать усилия не на развитии бизнеса, повышении прибыльности и, следовательно, увеличении сумм уплачиваемых налогов, а на отстаивание своей правоты;

- налоговые органы получили широкие полномочия, что нарушает паритет прав налоговых органов и налогоплательщиков.

При этом, в основных направлениях развития ФНС России в приоритете поставлены задачи: повышение доверия хозяйствующих субъектов к налоговым органам и повышение общего рейтинга страны в рейтинге Doing Business.

2.4. Основные направления развития налоговой системы России

В 2016-2017 гг. в отношении предпринимателей можно наблюдать двоякую налоговую политику. С одной стороны, декларируется «мораторий» на повышение налогов, принимаются антикризисные меры по поддержке предпринимателей.

С другой стороны, предприниматели сталкиваются с повышением ставок налогов в связи с повышением размера уплачиваемых страховых взносов, которые зависят от минимального размера оплаты труда, а также с повышением имущественных налогов, которые зависят от кадастровой стоимости.

Сами налоговые режимы, в частности специальные налоговые режимы, не имеют внутренней гармонизации, поскольку предусматривают различный

порядок признания расходов по страховым взносам, что вызывает проблемы у предпринимателей в части ведения отдельного учета.

Помимо внутренней гармонизации налогов, существует и внешняя проблема гармонизации политики в сфере налогообложения. Так, на данную проблему указывают Ж.Г. Голодова, Ю.С. Ранчинская: «В законодательстве Таможенного союза детально не прописано, какие работы и услуги относить к работам и услугам, непосредственно связанным с движимым и недвижимым имуществом. Но в российском и казахстанском законодательстве достаточно полно определен порядок отнесения работ и услуг к работам и услугам, непосредственно связанным с движимым и недвижимым имуществом. Поэтому необходимо привести в соответствие национальные налоговые акты с международными и раскрыть в документах ТС и законодательстве Беларуси перечень таких работ и услуг». Э.Р. Каримова, М.С. Жверанцева, М.В. Голубниченко также подчеркивают, что «в целях устранения эффекта дискриминации в отношении налогообложения операций, осуществляемых хозяйствующими субъектами в рамках территории ЕврАзЭС, необходимо провести унификацию порядка исчисления и взимания налога на добавленную стоимость». Такая внешняя гармонизация затрагивает прежде всего интересы предпринимателей, осуществляющих экспортно-импортные операции [18].

В научных кругах существуют предположения как в поддержку гармонизации налогов, так и против нее. Выступающие против налоговой гармонизации Р. Камбур и М. Кин утверждают, что эффективное выравнивание налоговых систем невозможно в случае сильного различия размеров стран. Кроме того, согласно их точке зрения, гармонизация налогообложения наносит существенный вред фискальному суверенитету страны [27].

Вместе с тем, и внутренняя гармонизация налоговой политики, и внешняя позволят снизить предпринимательские риски в части применения того или иного режима налогообложения, унифицировать налоговую политику.

В целом наблюдается существование значительных проблем развития российской налоговой системы в направлении гармонизации интересов государства и предпринимателей.

С целью всесторонней оценки действий ФНС и стратегии развития как налоговой, так и связанных с ней государственных систем при ФНС России созданы координационные и совещательные органы:

- Коллегия ФНС России,
- Комиссия ФНС России

Основные положения, регламентирующие работу коллегии Федеральной налоговой службы, предусмотрены Регламентом Федеральной налоговой службы, утвержденным приказом ФНС России от 17.02.2014 № ММВ-7-7/53@.

Коллегия образуется и осуществляет свою деятельность в порядке, предусмотренном Регламентом Федеральной налоговой службы.

Коллегия является постоянно действующим совещательным органом при руководителе, образуется и возглавляется Руководителем. Состав коллегии и порядок участия членов Коллегии в ее заседаниях определяются руководителем и утверждаются приказом. В состав коллегии могут входить представители иных федеральных органов исполнительной власти и организаций по согласованию с руководителями этих органов и организаций. Все принятые на заседании коллегии решения оформляются протоколом.

Комиссия ФНС России по реализации Концепции административной реформы в Российской Федерации создана приказом ФНС России от 16.11.2009 № ММ-7-1/553@. В состав Комиссии входят не только сотрудники ФНС России, но и представители Минфина России.

Комиссия на своих заседаниях рассматривает выполнение в ФНС России мероприятий по реализации Концепции административной реформы, проблемные вопросы по разработке проектов административных регламентов исполнения ФНС России государственных функций (оказания государственных услуг), устанавливает сроки исполнения соответствующих мероприятий, осуществляет анализ исполнения принятых Комиссией решений [58].

Ежегодно ФНС публикует отчет о проделанной работе и показателях эффективности налоговой системы на основе которых определяются направления работы на перспективный период. Так, по итогам 2016 г. ряд ключевых показателей остаются в зоне отрицательного значения, однако в отличие от 2015 года их значения характеризуются повышательной динамикой.

По итогам 2016 года промышленное производство демонстрирует рост. В легкой, химической промышленности и производстве машин и оборудования отмечается высокие результаты среди отраслей обрабатывающих производств. Падение экспорта было сильнее падения импорта за рассматриваемый период. Темп роста реальной заработной платы вышел в положительную зону, в то время как реальные располагаемые денежные доходы населения продолжают сокращаться. Низкий потребительский спрос закономерно отражается на уровне потребительских цен. Инфляция замедляется. Отчасти на это повлияли рост предложения и импортозамещение выпавшего импорта более дешевой отечественной продукцией [56].

В целом по 2016 году показатели, характеризующие потребительский спрос, не продемонстрировали заметных положительных изменений.

Оборот розничной торговли продолжает демонстрировать отрицательную динамику. По итогам 2016 года он составил 28,1 трлн. рублей и снизился на 5,2% относительно 2015 года (снижение на 10,0%).

Замедление темпов снижения экспорта товаров в условиях наметившегося восстановления мировых сырьевых цен при стабилизации импорта товаров обусловили уменьшение положительного внешнеторгового сальдо.

Ухудшение условий торговли определялось повышенной волатильностью цен на мировых рынках сырьевых товаров.

Федеральной налоговой службой комплексно изменен подход к сопровождению процедур банкротства. Процедуры банкротства инициируются только при наличии вероятности поступления денежных средств в бюджет. Число поданных уполномоченным органом заявлений о признании должника

банкротом за 2016 год снизилось в 2,4 раза, при этом после принятия решения о подаче заявления о признании должника банкротом добровольно погашено 25,3 млрд. рублей, что в 3,1 раза больше, чем за 2015 год.

Точечная проектная работа с крупнейшими и проблемными должниками начинается со стадии планирования выездных налоговых проверок, возникновения рисков неплатежеспособности в случае неуплаты налогов в установленный срок, и обеспечивает определение тех источников дальнейшего погашения задолженности, которые дадут наибольший результат применительно к конкретному делу.

Концепция сопровождения процедур банкротства направлена на взыскание имеющейся задолженности и обеспечение поступлений текущих платежей в бюджет.

Усилена роль механизма согласительных процедур, направленных на погашение накопленной налоговой задолженности в рассрочку, сохранение бизнеса и рабочих мест. Так, в 2016 году увеличилось количество заключенных мировых соглашений с налогоплательщиками. Увеличился в 5 раз размер задолженности, в отношении которой заключены мировые соглашения, а поступления в бюджет в рамках заключенных мировых соглашений возросли более чем в 4 раза и составили 1,2 млрд. рублей.

На перспективный ФНС России период планируется повышение эффективности проверок возмещения НДС за счет применения системы АСК «НДС». За время использования АСК «НДС» в работе по контролю за возмещением НДС в 8 раз снизилось количество случаев заявления возмещения высокорисковыми организациями (с 791 в III квартале 2013 года до 101 во IV квартале 2016 года).

В целях контроля движения товара и формирования «цепочки» контрагентов в программном комплексе «АСК НДС-2» реализован инструментарий для выявления и пресечения схем уклонения от налогообложения. Данный инструментарий уже позволили выявить 31,1 тысячи деклараций с нарушениями, что составляет 2,1% от общего количества

актуальных деклараций по НДС за IV квартал 2016 года. Введение новых систем контроля отразилось и на динамике поступлений НДС.

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

Суммы взысканных платежей из сумм дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок деклараций по НДС в 2016 году выросли по сравнению с 2015 годом на 12,7% (или на 1,9 млрд. рублей) и составили 16,7 млрд. рублей.

Кроме того, следует отметить дальнейшее развитие института досудебного урегулирования споров. Так, Федеральным законом от 01.05.2016 № 130-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в Налоговый кодекс Российской Федерации внесены изменения, вступившие в силу с июня 2016 года и расширяющие права налогоплательщиков при рассмотрении налоговых споров (для налогоплательщиков предусмотрена возможность участвовать в рассмотрении жалобы по решениям, вынесенным по результатам налоговых проверок, в случае установления вышестоящим налоговым органом противоречий и расхождений между сведениями, содержащимися в материалах жалобы, и представленных налогоплательщиком).

Федеральная налоговая служба на постоянной основе осуществляет наполнение контента размещенного на сайте ФНС России интернет-сервиса «Решения по жалобам», предоставляющего возможность просмотра в свободном доступе наиболее значимых решений, вынесенных по результатам рассмотрения ФНС России и управлениями ФНС России по субъектам Российской Федерации жалоб (обращений) налогоплательщиков на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц [8].

В указанном интернет-сервисе наряду с решениями, вынесенными налоговыми органами по результатам рассмотрения споров по вопросам налогообложения, размещаются решения, вынесенные по результатам

рассмотрения споров, связанных с государственной регистрацией (отказами в государственной регистрации).

В 2017 году продолжилась работа по внедрению автоматизированной системы налогового администрирования АИС «Налог-3» в части перевода компонент АИС «Налог-3» в централизованную архитектуру.

Ежедневно в централизованной системе АИС «Налог-3» работает около 42 тысяч пользователей.

Консолидация информационных ресурсов на федеральном уровне позволила начать использовать принцип экстерриториальности при личном приеме налогоплательщиков.

В 2016 году завершилась доработка программного обеспечения федеральной информационной адресной системы (ФИАС) в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов, принятых в развитие положений Федерального закона от 28 декабря 2013 года № 443-ФЗ «О федеральной информационной адресной системе и о внесении изменений в Федеральный закон «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», и с 20 сентября 2016 года обновленные внутренняя и внешняя части портала системы стали доступны для пользователей.

К важным нововведениям на модернизированном портале ФИАС можно отнести появление режимов работы со следующими запросами заявителей:

- с заявками на предоставление выписок из государственного адресного реестра или обобщенной информации, полученной путем обработки, содержащихся в данном ресурсе сведений об адресах, - для сотрудников налоговых органов и ФКУ «Налог-Сервис» ФНС России;

- с заявлениями о присвоении или аннулировании адреса объекта адресации – для сотрудников органов местного самоуправления.

Пользователям внешнего портала ФИАС в свою очередь стала доступна возможность создать личный кабинет и с его помощью формировать вышеперечисленные запросы.

Внедрение современных технологий позволяет ФНС России развивать онлайн-услуги для налогоплательщиков и создавать комфортные условия для уплаты налогов.

Интернет-сайт ФНС России в 2016 году посетило более 123 млн. человек.

В настоящее время на официальном сайте ФНС России реализовано 49 интерактивных сервисов, которые охватывают все категории налогоплательщиков и сферы их интересов.

Расширяется не только количество пользователей, но и функционал сервисов. В настоящее время «Личный кабинет» представляет собой полноценный инструмент для бесконтактного общения с налоговым органом.

В связи с принятием Федерального закона № 347-ФЗ, который закрепил официальный статус «Личного кабинета налогоплательщика», физические лица могут использовать усиленную неквалифицированную электронную подпись.

В современных условиях одним из ключевых приоритетов для налоговых органов является создание отношений с налогоплательщиками, построенных на взаимном доверии и сотрудничестве. Конечной целью является переход к добровольному соблюдению налогоплательщиками своих налоговых обязательств без использования налоговыми органами методов принуждения и контроля [42].

В этой связи особое значение приобретает деятельность налоговых органов, направленная на работу с налогоплательщиками.

Службой создан и внедряется единый корпоративный стиль Федеральной налоговой службы, который предусматривает не только единый стандартный дизайн интерьеров инспекций, но прежде всего, оптимизацию «логистики» приема налогоплательщиков и единые протоколы общения с гражданами.

Одним из серьезных вызовов, стоящих перед налоговыми органами, является обеспечение высоких стандартов оказания услуг, включая предоставление полного набора услуг в электронном виде, позволяющего снизить временные затраты налогоплательщиков и сделать взаимодействие с налоговыми органами максимально удобным и комфортным, прежде всего,

посредством Личного кабинета налогоплательщика для физических лиц (далее – ЛК) [28].

В рамках работ по совершенствованию информирования налогоплательщиков ФНС России ведет активную информационно-разъяснительную работу с налогоплательщиками.

ФНС России и региональными налоговыми органами реализуются специальные проекты по информированию налогоплательщиков - проводятся вебинары, круглые столы и семинары с участием налогоплательщиков.

С начала 2016 года в ФНС России внедряется система менеджмента качества. Первым этапом стало утверждение Политики ФНС России в области качества, которая устанавливает принципы и цели управления качеством деятельности Службы, сформулированные в соответствии с международными и национальными стандартами менеджмента серии ISO 9001.

Внедрение данной системы – это сложный и многогранный проект, который охватывает все направления деятельности Службы.

Принципы управления качеством, принятые в ФНС России, позволят выйти на новый уровень предоставления государственных услуг и реализации государственных функций, оптимизировать процессы и наиболее эффективным образом распределять ресурсы, необходимые для достижения поставленных целей.

Уже сейчас разработаны и проходят процедуру внутреннего согласования стандарты форм налоговых документов, порядка их заполнения; качественно переработана система разработки форм налоговых документов в целях ее совершенствования и автоматизации, упорядочены сведения о формах налоговых документов.

Проводимая работа позволит сделать налоговые документы более простыми для восприятия, а порядок их заполнения - понятным и подчиненным единым правилам.

До 2018 года планируется внедрить систему управления качеством на всех уровнях деятельности ФНС России, в том числе за счет разработки

механизмов повышения мотивации сотрудников в области качества и постоянного мониторинга удовлетворенности налогоплательщиков..

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговая система является неотъемлемой частью функционирования любого современного государства. Она является частью всей финансовой системы и оказывает непосредственное влияние на социально-экономическую сторону развития страны.

Налоговая система России прошла несколько этапов развития и до сих пор динамично меняется в зависимости от задач, которые ставятся в приоритете на текущий и перспективный период развития общества.

В первой главе выпускной квалификационной работы теоретические основы построения налоговой системы. За основу исследования взято определение налоговой системы как целостное экономическое явление, состоящее из отдельных частей, объединенных общими задачами, целями и находящимися в определенной связи между собой.

Изучены функции и принципы построения налоговой системы. Основные функции присущие налогам: фискальная, экономическая и контрольная. Определено, что принципы построения налоговой системы берут своё начало в 1776 г. в трудах А.Смита, эти принципы называют классическими. Современные принципы налогообложения закреплены законодательными актами Российской Федерации: Конституцией и Налоговым кодексом. Это такие принципы как: равенство и справедливость, определенность, единство налоговой системы, разделение налогов по уровням власти и др.

Также изучена эволюция налоговой системы и выделены основные её этапы развития. Выделены три основных этапа в зависимости от регулирования основных процессов налогообложения.

Во второй главе рассмотрен более подробно действующий формат функционирования налоговой системы. Систематизированы законодательные и нормативно-правовые акты, регламентирующие налоговые отношения, деятельность налоговых органов, налогоплательщиков. Основополагающим

документом в сфере налогообложения является Налоговый кодекс Российской Федерации. Всего выделено четыре уровня регулирующих документов.

Установлено, что контрольным органом в сфере налогообложения является Федеральная налоговая служба России, которая находится в подчинении Министерства финансов России. На Минфин России (в части налоговой и таможенной деятельности) возложена координация и контроль деятельности находящихся в его ведении ФНС России, а также контроль за исполнением ФТС. Основная задача ФНС РФ, согласно нормативным актам – это эффективная контрольно-надзорная деятельность и высокое качество предоставляемых услуг для законного, прозрачного и комфортного ведения бизнеса, обеспечения соблюдения прав налогоплательщиков и формирования финансовой основы деятельности государства. При этом эффективное действие системы налогового контроля предполагает взаимодействие налоговых органов с государственными органами, которые участвуют в налоговых отношениях.

Управление налоговой системой осуществляется посредством проводимой налоговой политикой. Основными задачами налоговой политики на современном этапе развития России является обеспечение государства финансовыми ресурсами в достаточном объеме, создание условий для развития и регулирования хозяйства страны, сглаживание неравенства в уровнях доходов населения и повышения в целом его благосостояния.

Согласно научным исследованиям, считается, что в Российской Федерации применяется налоговая политика достаточно существенного уровня налогообложения. Однако, не все проводимые мероприятия в сфере налогообложения воспринимаются хозяйствующими субъектами оптимистично.

В настоящее время особое внимание уделяется переводу взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками на уровень электронного обмена информацией и усиление мер налогового администрирования. В связи с чем, проведен анализ динамики количества

налогоплательщиков и уровня собираемости налоговых платежей в федеральный бюджет. Отметим, что в течение анализируемого периода и количество налогоплательщиков в целом по России, включая юридические лица и индивидуальных предпринимателей, и уровень собираемости налогов имеют тенденцию роста.

В качестве основных направлений развития налоговой системы выделены:

- противодействие уклонению от уплаты налогов и страховых взносов, в том числе за счет развития аналитических инструментов выявления налоговых правонарушений, стимулирования налогоплательщиков (плательщиков страховых взносов) к добровольному исполнению налоговых обязанностей (обязанностей по уплате страховых взносов) и применения в сделках цен, соответствующих рыночным,

- создание комфортных условий для исполнения налогоплательщиками (плательщиками страховых взносов) налоговых обязанностей (обязанностей по уплате страховых взносов): сокращение времени на подготовку и подачу отчетности, совершенствование электронного взаимодействия и удаленного доступа, максимальный переход на телекоммуникационные каналы связи,

- снижение административной нагрузки и упрощение процедур, развитие открытого диалога с бизнесом и обществом

Развитие налоговой системы неразрывно связано с приоритетными направлениями развития государства в целом и юридических и физических лиц в том числе. Поэтому при построении и совершенствовании налоговой системы должны учитываться интересы всех сторон налоговых отношений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст] : Принята всенародным голосованием 12.12.1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Текст] : Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Текст] : Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Текст] : Федеральный закон от 05.08.2000 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

5. Об утверждении порядка ведения личного кабинета налогоплательщика [Текст] : Приказ ФНС России от 30.06.2015 № ММВ-7-17/260@ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

6. Об утверждении Регламента формирования и использования раздела «Разъяснения Федеральной налоговой службы, обязательные для применения налоговыми органами» официального сайта Федеральной налоговой службы [Текст] : Приказ ФНС России от 14.11.2012 № ММВ-7-3/845@ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

7. Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации Режим доступа: http://minfin.ru/common/upload/library/2016/12/main/ONNP_2017-

2019_razmeshchenie.pdf.

8. Разъяснения Минфином России законодательства Российской Федерации о налогах и сборах по наиболее актуальным запросам налогоплательщиков [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации Режим доступа: http://minfin.ru/ru/performance/tax_relations/Answers/.

9. 101 термин налогового права [Текст] : краткое законодательное и доктринальное толкование / Н.Н. Балюк, В.В. Замулко, А.В. Красюков и др.; рук. авт. кол. Н.А. Соловьева. - Москва: Инфотропик Медиа, 2015. - 452 с.

10. Абдулхаирова, Э.М. Проблемы современной налоговой системы РФ и предложения по ее совершенствованию [Текст] / Э.М. Абдулхаирова // Инновационная наука: прошлое, настоящее, будущее. – 2016. – С. 193.

11. Административная юрисдикция налоговых органов: Учебник / Под ред. М.А. Лапиной. М.: — «ВГНА Минфина России», 2012. – 312 с.

12. Аронов, А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование [Текст] : учеб. пособие./ А.В. Аронов, В.А. Кашин. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2013. - 544 с.

13. Батарин, А.А. Правовое регулирование исчисления налога [Текст] : монография / А.А. Батарин, под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. - 216 с.

14. Байзуллаев, С.А. Налоговая система и ее функции [Текст] / С.А. Байзуллаев, Б.В. Шорова, А.А. Ульбашева // Успехи современной науки и образования. – 2016. – С. 93.

15. Байтин, М.И. Сущность права (Современное нормативное правопонимание на грани двух веков) [Текст] / М.И. Байтин. - Саратов: Изд-во Саратовской государственной академии права, 2001. - 416 с.

16. Бородай, О.Е. Три уровня системы налогообложения в Российской Федерации [Текст] / О.Е. Бородай // Аудиторские ведомости. – 2001. - №7.

17. Глушкова, И.Б. Реализация права на справедливое судебное

разбирательство в арбитражном процессе [Текст] : Дис. ... канд. юрид. наук. / И.Б. Глушкова. - Саратовская государственная академия права. Саратов, 2011. - 178 с.

18. Голодова, Ж.Г. Анализ гармонизации косвенных налогов в странах СНГ и Таможенного союза [Текст] / Ж.Г. Голодова, Ю.С. Рачинская // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 25. - С. 27 - 36.

19. Грачев, М.С. Налог, сбор и налоговая система: экономические, исторические и правовые аспекты [Текст] / М.С. Грачев // Финансы и кредит. – 2012. – №. 27 (507).

20. Гусева, Т.А. Индивидуальный предприниматель: от регистрации до прекращения деятельности [Текст] / Т.А. Гусева, Н.В. Ларина. - 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юстицинформ, 2005. - 496 с.

21. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения [Текст] : монография / А.В. Демин. - М.: Статут, 2015. - 368 с.

22. Зозуля В.В. Гармонизация налоговых систем как способ ограничения налоговой конкуренции в условиях интеграции [Текст] / В.В. Зозуля, П.Д. Журавлев // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 31. - С. 20 – 27

23. Евстигнеев, Е.Н. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие для вузов / Е.Н. Евстигнеев. - СПб.: Питер, 2015.-320 с.

24. Налоги и налоговая система : учебное пособие / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.Н. Флигинских, Т.В. Сапрыкина. – Белгород, НИУ «БелГУ», 2016 – 130 с.

25. Соловьева Н.Е., Быканова Н.И., Мельникова Н.С. Направления развития корпоративного страхования на рынке страховых услуг// Научные ведомости НИУ БелГУ. Серия Экономика. Информатика.- 2017.- №16(265).В.43.-С.16-25

26. Vladyka, M.V. Investments to the innovation economy of Russian regions: dynamics, structure. Risks. International Business Management. 2016. Т. 10. № 19. С. 4592-4596.

27. Титов, А.Б. Методический подход к определению перспективных отраслей региона в условиях турбулентности экономики /Титов А.Б., Ваганова О.В.// Научный результат. Серия: Экономические исследования. 2015. Т. 1. № 3 (5). С. 56-63.

28. Мельникова, Н.С. Методика определения эффективности реинжиниринга бизнес-процессов в коммерческом банке на основе системного подхода [Текст] / Н. С. Мельникова // Сетевой научно-практический журнал «Научный результат. Экономические исследования № 1(11) 2017г . – С. 66-72.

29. Ибрагим, А.С. Региональные аспекты налоговой политики Российской Федерации [Текст] / А.С. Ибрагим, А.Х. Шидов // Производственный менеджмент: теория, методология, практика. – 2016. – №. 8. – С. 81-85.

30. Каримова, Э.Р. К вопросу о гармонизации систем косвенного налогообложения в Евразийском экономическом сообществе [Текст] / Э.Р. Каримова, М.С. Жверанцева, М.В. Голубниченко // Известия Саратовского университета. Новая серия. Серия: Экономика. Управление. Право. - 2013. - Т. 13. - № 4-1. - С. 527 - 532.

31. Климова, М.А. Налоговые органы и налогоплательщики: основы правовых взаимоотношений [Текст] / Климова М.А. - М.: Библиотечка «Российской газеты», 2014. - Вып. 19. - 192 с.

32. Лазарева, Я. Основные направления налоговой политики на 2016 - 2018 годы [Текст] / Я. Лазарева // Практическая бухгалтерия. - 2015. - № 8. - С. 20 - 23.

33. Личный кабинет налогоплательщика получил прописку в НК [Текст] // Главная книга. - 2015. - № 13. - С. 4 - 5.

34. Налоги и сборы в схемах и таблицах / Под ред. А.А. Ялбулганова. — М., 2012. – 181 с.

35. Налоговое право [Текст] : учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. – Москва : Проспект, 2012. – 384 с.

36. Никулкина, И.В. Общая теория налогообложения [Текст] : учебное пособие / И.В. Никулкина. – М. : ЭКСМО, 2010 – 173 с.

37. Майбуров, И.А. Налоговая система России: выбор дальнейшего пути реформирования [Текст] / И.А. Майбуров // Финансы. – 2012. – №. 8. – С. 45-49.

38. Мишустин, М.В. Об итогах работы ФНС России за 2010 год и основных задачах на 2011 год [Электронный ресурс] / М.В. Мишустин / Официальный сайт ФНС России [03.02.2017]. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>

39. Мороз, В.В. Налоговая система РФ на современном этапе ее развития [Текст] / В.В. Мороз // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. – 2013. – №. 6.

40. Низамутдинова, А.И. Налогообложение коммерческих организаций: оценка и снижение налоговой нагрузки [Текст] : дис. / А.И. Низамутдинова – Сибирский федеральный университет, 2016.

41. Обухова, П.А. О Деятельности налоговых органов по урегулированию налоговой задолженности и пути ее совершенствования [Текст] / П.А. Обухова // Сборник трудов IV Международной студенческой электронной научной конференции «Студенческий научный форум» 15 февраля – 31 марта 2012 года

42. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение [Текст] : учебник для СПО / В.Г. Пансков. – М.: Издательство Юрайт, 2015. - 392 с.

43. Пансков В.Г. Организационные вопросы налоговой реформы /В.Г. Пансков // Финансы. – 2000. – № 1. – С. 33-37

44. Папаика, А.А. Концептуальный взгляд на настоящее и будущее налоговых систем / А.А. Папаика // Российский налоговый курьер. - № 22

45. Пономарева, К.А. Налоговая гармонизация в сфере прямых налогов на территории Европейского союза [Текст] / К.А. Пономарева // Финансовое право. - 2015. – № 7. - С. 23 - 27.

46. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по уплате налогов. Взыскание недоимки, пеней, штрафов [Текст] // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

47. Ремпель, А.В. Налоговая система Российской Федерации и пути ее совершенствования [Текст] / А.В. Ремпель // Материалы и методы

инновационных исследований. – 2016. – С. 161.

48. Соколов, Д.В. Институциональные аспекты правового регулирования налоговой системы Российской Федерации [Текст] / Д.В. Соколов // Налоги. – 2006. - № 2.

49. Соколов, Д.В. Принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию конституционных принципов в налоговой системе РФ и информирование участников налоговых отношений об их правах и обязанностях / Д.В. Соколов // Налоги. – 2006. - № 1.

50. Суд решил [Текст] // Главная книга. - 2015. - № 5. - С. 83 - 86.

51. Тарасова, В.Ф. Налоги и налогообложение [Текст] : учебник / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина, Л.Н. Семькина; под общ. ред. В.Ф. Тарасовой.- М.: КНОРУС, 2016.- 496 с.

52. Теория и практика налогообложения [Текст] : учебник / под ред. Н.И. Малис. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2017. - 432 с.

53. Тютин, Д.В. Налоговое право [Текст] : курс лекций / Д.В. Тютин. – Справочная правовая система «Консультант Плюс». – 749 с.

54. Филобокова, Л.Ю. Налоговая система как фактор трансформации национальной экономики к устойчивому развитию и методические подходы к оценке ее эффективности [Текст] / Л.Ю. Филобокова // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №. 16.

55. Черник, Д.Г. Налоги [Текст] : Учебник для студентов вузов / Д.Г. Черник. – 3–е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2012. – 479 с.

56. Швыдак, Н. Регулирование хозяйственной деятельности в свободных экономических зонах РФ [Текст] / Н. Швыдак // Законодательство и экономика. 1999. - № 12.

57. Ядрихинский, С.А. Налоговое право [Текст] / С.А. Ядрицкий. - М.: НОРМА, ИНФРА-М, - 2015. - 196 с.

58. Ядрихинский, С.А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики [Текст] / С.А. Ядрицкий, отв. ред. Е.Ю. Грачева. - М.: НОРМА, ИНФРА-М, - 2015. - 144 с.

59. Ялбулганова, А.А. К вопросу о преобразовании системы налогов и сборов РФ [Текст] / А.А. Ялбулганова // Финансовое право. - 2011. - № 7. - С. 29 - 36.

60. Ялбулганова, А.А. Комментарий к части второй Налогового кодекса РФ (поглавный) [Текст] / А.А. Ялбулганова // Система ГАРАНТ.

61. Действующие в РФ налоги и сборы [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn31/taxation/taxes/>

62. Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/.

63. Налоговое законодательство и разъяснения ФНС России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [15.03.2017]. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn31/taxation/taxes/>

ПРИЛОЖЕНИЯ