

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования «Чеченский государственный университет»

На правах рукописи



Бисултанов Амир Нажмудиевич

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКО-ИНСТРУМЕНТАЛЬНОЙ БАЗЫ
НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ
В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ**

Специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
кандидат экономических наук, доцент
Баснукаев Муса Шамсудинович

Грозный - 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ЭПОХУ СТАНОВЛЕНИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ.....	15
1.1 Сущность, функции, методы и инструменты налогового администрирования	15
1.2 Особенности реализации режимов налогового администрирования	36
1.3 Трансформация механизма налогового администрирования в условиях цифровизации экономики.....	52
2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ И ТЕНДЕНЦИЙ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НА РЕГИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ	72
2.1 Оценка современного состояния налогового администрирования в регионах России (на примере Чеченской Республики).....	72
2.2 Взаимодействие экономических субъектов и налоговых органов при организации бумажного, электронного и цифрового документооборота	90
2.3 Риски взаимодействия субъектов налоговых отношений с использованием смарт-контрактов	104
3 ИНСТРУМЕНТЫ И МЕТОДЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	121
3.1 Базовые императивы совершенствования налогового администрирования в России	121
3.2 Технология распределенных реестров как направление повышения эффективности налогового администрирования	134
3.3 Внедрение цифрового администрирования в региональную систему налогообложения	151
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	171
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	177
ПРИЛОЖЕНИЕ А Функции налогового администрирования	193

ПРИЛОЖЕНИЕ Б Поступление доходов, администрируемых налоговыми органами Чеченской Республики.....	194
ПРИЛОЖЕНИЕ В Задолженность по доходам, администрируемым налоговыми органами Чеченской Республики.....	200
ПРИЛОЖЕНИЕ Г Сведения о мероприятиях налогового контроля.....	202
ПРИЛОЖЕНИЕ Д Обращения граждан, поступившие в Центральный аппарат ФНС России	206
ПРИЛОЖЕНИЕ Е Дорожная карта внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в налоговую систему России.....	210
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж Основные риски при внедрении цифровой системы налогового учета и администрирования в налоговую систему России.....	213
ПРИЛОЖЕНИЕ З Индикаторы соответствия проекта приоритетам социально-экономического развития.....	214
ПРИЛОЖЕНИЕ И Индикаторы эффективности некоммерческих проектов.....	215
ПРИЛОЖЕНИЕ К Коэффициенты значимости	216

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В течение последнего десятилетия основным направлением деятельности Федеральной налоговой службы России является совершенствование налогового администрирования, поскольку от его качества и эффективности зависят своевременность и полнота собираемости обязательных платежей в бюджетную систему и, как следствие, национальная и экономическая безопасность страны. Отметим, что в условиях цифровизации экономики одним из сдерживающих факторов повышения эффективности аккумуляции платежей в бюджет выступают применяемые методы налогового администрирования, направленные на решение отдельных локальных задач и не способствующие устранению сохраняющихся проблем: низкое качество налогового законодательства, недоверие к налоговым органам со стороны налогоплательщиков, некомпетентность сотрудников налоговой службы, особенности российского налогового менталитета, низкий уровень налоговой культуры и межведомственного взаимодействия и др. В этой связи процесс совершенствования налогового администрирования должен носить комплексный характер, включая оптимизацию процедур налогового производства и гармонизацию налоговых отношений, ориентированных на формирование понимания неотвратимости выявления нарушения и взыскания в бюджет полной суммы причитающихся к уплате обязательных платежей, а также толерантное отношение к налогам.

В современной финансовой науке отсутствие однозначного трактования инструментов и методов налогового администрирования существенно затрудняет как прогресс в их научном исследовании, так и обеспечение устойчивости и своевременности поступления обязательных платежей в бюджет, повышение уровня налоговой культуры, тормозит развитие бюджетного, налогового, таможенного и валютного регулирования. В связи с этим актуальность приобретает развитие теоретических подходов и практических рекомендаций по совершенствованию налогового администрирования и повышению его

эффективности, направленных на организацию процесса налогового производства и оптимизацию взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, особенно в условиях цифровизации экономики. Все вышеизложенное свидетельствует о научной значимости и актуальности темы диссертации.

Степень научной разработанности проблемы. Общие теоретические вопросы налогового администрирования рассматривали Л.Я. Абрамчик, С.Н. Алехин, М.Ш. Баснукаев, М.Р. Бобоев, А.В. Брызгалин, О.Б. Буздалина, Л.И. Гончаренко, Е.Ю. Грачева, С.В. Запольский, А.Б. Золотарева, А.Г. Иванов, Е.А. Иванова, В.А. Кашин, М.О. Клейменова, В.А. Красницкий, М.А. Кузьмин, И.И. Кучеров, И.А. Майбуров, М.В. Мишустин, С.В. Никулина, О.А. Ногина, М.Ю. Орлов, М.Т. Оспанов, А.Б. Паскачев, И.А. Перонко, А.И. Пономарев, Н.Н. Салженикина, С.И. Сиражудинова, Ц.П. Сиритто, Н.Х. Токаев, Т.Е. Тотикова, Ф.Ф. Ханафеев, Г.Я. Чухнина, Т.Ф. Юткина В. Донг, Т. Кристенсен, А. Хансфорд и другие отечественные и зарубежные авторы.

Изучением инновационных технологий в финансовой сфере занимались Д.А. Артеменко, А.С. Генкин, В.Л. Достов, В.А. Королев, С.В. Криворучко, П.В. Ревенков, Е.Сейтим Айганым, А.В. Шукаева, П.М. Шуст и др.

Весомый вклад в решение проблем повышения эффективности налогового администрирования внесли О.К. Арутюнян, П.В. Акинин, Л.А. Агузарова, М.Р., Дзагоева, Т.А. Ефремова, А.Т. Измайлов, И.В. Калинина, Т.В. Куклина, И.Р. Пайзулаев, С.Г. Пепеляев, А.Э. Сердюков, И.Т. Теремецкий, Т.С. Хачатуров, А.П. Хомяков и другие ученые.

Результаты исследований налоговых рисков и факторов, влияющих на их возникновение, отражены в работах следующих авторов: Т.М. Баймуратов, М.С. Власова, А.В. Грачев, Э.Л. Калашникова, Л.Ю. Ласкина, Н.А. Пименов, М.В. Стафиевская, А.А. Татуев, К.Г. Тоцкая, Ю.Г. Тюрина, А.В. Тютюгина и др.

Однако современные публикации не дают комплексной интерпретации финансовой природы налогового администрирования, не раскрывают особенности различных режимов налогового администрирования, не

рассматривают его в аспекте налоговых взаимоотношений и процедур налогового производства, при этом отсутствуют исследования, посвященные проблемам взаимодействия субъектов налоговых отношений через призму организации документооборота, а также прогрессивным инновационным способам совершенствования налогового администрирования в условиях цифровизации экономики. Перечень указанных обстоятельств обусловил необходимость их проработки, что определило актуальность выбранной темы, постановку цели и задач исследования.

Цель и задачи исследования. Цель диссертации состоит в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию инструментов и методов налогового администрирования с учетом цифровых инноваций. Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- провести комплексный категориальный анализ трактовок налогового администрирования, уточнить его функции, дополнить классификацию видов;
- изучить методы и инструменты налогового администрирования и выделить его режимы на основе систематизации взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками;
- проанализировать современное состояние налогового администрирования в регионах России и оценить уровень его качества;
- выявить достоинства, недостатки и риски бумажного, электронного и цифрового документооборота в процессе налогового администрирования;
- определить направления и сформулировать рекомендации по совершенствованию методов налогового администрирования в условиях цифровизации экономики с применением традиционных и инновационных инструментов повышения его качества;
- разработать модель единой цифровой системы налогового учета и администрирования и определить эффективность ее эксплуатации.

Объектом исследования является действующее в России налоговое администрирование как составляющая налогового производства. Более глубокие

исследования проведены по материалам налоговой системы Чеченской Республики.

Предметом исследования выступают организационно-экономические отношения, возникающие в процессе налогового администрирования.

Соответствие темы диссертации требованиям Паспорта специальностей ВАК (по экономическим наукам). Диссертация выполнена в соответствии с Паспортом научной специальности ВАК 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит: п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», п. 2.21 «Трансформация бюджетно-налоговой системы на разных стадиях экономического развития: инструменты и модели адаптации», а также п. 2.23 «Государственный контроль налоговых правонарушений».

Теоретико-методологическая основа исследования. Теоретической основой диссертации послужили научные труды и прикладные работы отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области налогового администрирования и налогового контроля; законодательные акты Российской Федерации; положения, инструкции, указания и иные нормативно-правовые документы в сфере налогов и налогообложения.

Инструментарно-методический аппарат исследования. Методологическую основу диссертации составляет комплекс диалектических принципов, позволивших выявить сущностные характеристики изучаемых процессов, формы их проявления и тенденции развития. Исследование проводилось с использованием приемов формальной логики, методов сравнительного и системного анализа, экспертных оценок, экономико-статистических методов, эмпирического исследования, приемов графической интерпретации и других.

Информационно-эмпирической базой исследования выступили Федеральные законы Российской Федерации и нормативно-правовые акты, статистические и информационно-аналитические данные Федеральной налоговой

службы России; научные и учебные издания отечественных и зарубежных ученых, информационные и справочные источники, статистические данные, опубликованные в официальных изданиях, статьи периодических изданий по теме диссертации, а также интернет-ресурсы и результаты авторского эмпирического исследования.

Рабочая гипотеза диссертации основывается на концептуальном положении о том, что вектор совершенствования налогового администрирования целесообразно ориентировать на интегрированное применение традиционных и инновационных методов, приемов и способов, позволяющих воздействовать не на локальные проблемы, а комплексно на весь процесс налогового администрирования, а также создание единого налогового информационного пространства в виде цифровой системы налогового учета и администрирования, базирующейся на технологии распределенных реестров.

Основные положения и результаты работы, выносимые на защиту:

1. Исследование сущности и природы налогового администрирования обусловлено наличием множества интерпретаций его понятия. В диссертации обоснована несостоятельность контрольной и управленческой трактовок, при этом содержательным с научной точки зрения представляется определение налогового администрирования как составляющей налогового производства.

2. В ходе исследования установлено, что сущность налогового администрирования, как и любой категории, проявляется в функциях: налогового учета; налогового мониторинга; принуждения; организации процедур налогового производства; организации взаимодействия сторон налоговых отношений в процессе налогового производства.

Контрольная функция разделена нами на функцию последующего контроля и функцию мониторинга. В этой связи доказано, что в основе природы налогового администрирования лежит свойство отсутствия у него функции последующего налогового контроля при сохранении функции налогового мониторинга, позволяющей предупредить и не допустить совершение правонарушения в процессе взаимодействия субъектов налоговых отношений. При проведении

налогового контроля результатов хозяйственной деятельности налогоплательщика выявляются и устраняются уже совершенные правонарушения; в то время как налоговое администрирование, направленное на оптимизацию процедур налогового производства и налоговых отношений, призвано способствовать предупреждению и предотвращению налоговых правонарушений.

3. Организация взаимоотношений субъектов системы налогообложения с позиции силы, права и интересов подвержена влиянию качества налогового администрирования. На этой основе в диссертационном исследовании выделены режимы принудительного и партнерского налогового администрирования и установлена взаимосвязь между режимом и подходом к организации взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков.

В результате сопоставления подходов к построению системы взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения с позиции силы, права и интересов, оценки современного состояния и уровня качества налогового администрирования в России установлено, что применяемые методы его совершенствования являются малоэффективными. Поэтому в ближайшей перспективе с учетом зарубежного опыта, особенностей менталитета россиян и уровня налоговой культуры в стране необходимо интегрированное использование традиционных и инновационных методов и инструментов налогового администрирования, направленных на решение не локальных проблем, а на организацию качественно нового процесса.

4. Современный уровень автоматизации документооборота в налоговой системе России не позволяет использовать все возможности данного процесса. Поэтому в условиях цифровизации экономики с целью повышения эффективности и качества налогового администрирования, развития методико-инструментальной базы налогового администрирования, улучшения налогового климата, реализации превентивных мер по предотвращению и предупреждению налоговых правонарушений необходима дальнейшая информатизация налогового производства путем внедрения нового способа организации документооборота, базирующегося на технологии распределенных реестров – цифрового

документооборота, представленного в форме смарт-контрактов, включая создание, обработку и хранение информации в рамках децентрализованной системы на основе технологии блокчейн с использованием совокупности автоматизированных процессов, в т.ч. автоматизации исполнения прав и обязательств заключенных смарт-контрактов. Это предполагает наличие единой информационной среды, в которой документ существует на всем протяжении своего жизненного цикла, что позволяет в режиме реального времени отслеживать совершаемые операции с ним.

5. Организация эффективного налогового администрирования в соответствии с требованиями информационного общества и социально-экономических отношений возможно путем создания цифровой системы налогового учета и администрирования. Однако внедрение в неизменном виде существующей практики использования смарт-контрактов неоправданно и требует устранения их основных недостатков:

- нормативно-правовая неопределенность, исключить которую можно посредством разработки нормативно-правовой базы, регламентирующей и регулирующей данную сферу;

- сложность первоначального описания смарт-контракта, заключающаяся в наличии дополнительных знаний и умений в сфере информационных технологий и программирования. Решением проблемы могут быть разработка типовых смарт-контрактов, для которых существуют графические интерфейсы пользователя с определенными параметрами, а также использование конструкторов с типовыми условиями;

- невозможность исправления и корректировки смарт-контрактов в случае ошибочных действий. Единственным решением станет необходимость тестирования всех вариантов завершения смарт-контракта перед его подписанием и ознакомления с этими вариантами;

- отсутствие конфиденциальности клиентских данных в распределенном реестре цифровых транзакций. Для исключения проблемы необходимо предусмотреть пользовательский интерфейс в виде веб-сервиса, реализованного

на основе децентрализованных технологий, или приложения, которое, в свою очередь, взаимодействует не напрямую с реестром данных, а с децентрализованным интерфейсом.

- невозможность восстановления доступа при потере закрытого ключа. Для устранения данного недостатка необходимо применение программного интерфейса между системой распределенных реестров и конечными пользователями в виде распределенного приложения для обеспечения защиты от неавторизованного доступа к персональным данным пользователей. Проблема восстановления доступа к учетной записи в случае потери закрытого ключа решается путем организации хранения закрытого ключа пользователя в подсистеме управления уровнем доступа.

6. Поскольку ключевая роль в процессе укрепления налоговой системы сегодня принадлежит высокотехнологичным инновациям, создание единой цифровой системы налогового учета и администрирования является потенциалом повышения эффективности и качества процесса администрирования.

Исходя из результатов исследования, можно сделать вывод о целесообразности интегрированного применения традиционных и инновационных методов и инструментов налогового администрирования, направленных не только на решение локальных проблем, но и на организацию качественно нового процесса. В современных экономических условиях цифровое налоговое администрирование – это качественно новый способ профилактики и выявления налоговых правонарушений, являющийся потенциалом укрепления налоговой системы и обеспечения национальной безопасности страны.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке инновационного инструментария и методов совершенствования налогового администрирования как неотъемлемой части налогового производства, а также предложении комплекса мероприятий, ориентированных на рост его результативности в перспективе. Научная новизна состоит в том что:

- интерпретирована сущность налогового администрирования с позиции организационного подхода, раскрывающего его особенности и предназначение

без отождествления с понятиями «налоговый контроль», «налоговая система», «налоговая политика», что позволило дополнить его классификацию путем конкретизации способов взаимодействия субъектов налоговых отношений и применяемых методов и инструментов администрирования;

- уточнены функции налогового администрирования как составляющей части налогового производства, что позволило доказать отсутствие у налогового администрирования функции последующего налогового контроля при сохранении функции налогового мониторинга;

- выделены и охарактеризованы особенности различных режимов налогового администрирования в аспекте налоговых взаимоотношений и процедур налогового производства, что дало возможность обосновать необходимость интегрированного применения его традиционных и инновационных методов и инструментов, направленных на решение не локальных проблем, а на организацию качественно нового процесса;

- предложен способ взаимодействия субъектов налоговых отношений – цифровой документооборот, заключающийся в расширении методико-инструментальной базы налогового администрирования путем автоматизации налогового производства, который осуществляется в рамках единой информационной системы на базе распределенных реестров цифровых транзакций и позволяет снизить уровень налогового риска;

- представлены и обоснованы последовательность этапов построения единой цифровой системы налогового учета и администрирования на основе технологии распределенных реестров и дорожная карта ее внедрения в налоговую систему России, которые обеспечат оптимизацию процесса налогового производства и гармонизацию взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками в соответствии с требованиями информационного общества;

- осуществлено моделирование единой цифровой системы налогового учета и администрирования, что позволило определить социальный эффект от ее внедрения в работу инспекций ФНС России по Чеченской Республике,

практическая реализация которой способствует устранению проблем налоговой платежной дисциплины и налоговой преступности.

Теоретическая значимость исследования заключается в дополнении теоретической базы и углублении понимания сущности налогового администрирования как составляющей налогового производства, а также в формировании направлений совершенствования методико-инструментальной базы налогового администрирования с учетом цифровых инноваций. Результаты исследования могут быть включены в учебно-методический материал дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налоговое администрирование», «Налоговый контроль», а также при разработке специальных курсов и тематики семинаров для повышения финансовой грамотности налогоплательщиков.

Практическая значимость исследования состоит в возможности использования в деятельности ФНС России основных выводов и рекомендаций диссертации в ходе совершенствования методов, способов и инструментов налогового администрирования, организации межведомственного взаимодействия, повышения качества налогового законодательства, внедрения технологии распределенных реестров в процесс налогового производства.

Непосредственное практическое значение имеют представленные в диссертационной работе: комплекс традиционных и инновационных методов и инструментов налогового администрирования, позволяющих повысить его качество и эффективность; рекомендации по построению единого налогового информационного пространства путем внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования с использованием технологии распределенных реестров; дорожная карта создания единой цифровой системы налогового учета и администрирования.

Результаты диссертационного исследования используются в деятельности Управления ФНС России по Чеченской Республике.

Апробация и реализация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертационного исследования изложены и получили одобрение на международных научно-практических конференциях: IV научно-

практической конференции «Актуальные проблемы теории и практики налогообложения» (Волгоград, 2015 г.), on-line конференции аспирантов и молодых ученых «Теории и концепции развития территорий и их практическое применение» (Архангельск, 2016 г.), XVI научно-практической конференции «World Science: Problems and Innovations» (Пенза, 2017 г.), XIV научно-практической конференции «Актуальные вопросы права, экономики и управления» (Пенза, 2018 г.), X научно-практической конференции студентов и молодых ученых «Молодые экономисты – будущему России» (Ставрополь, 2018 г.), IX научной конференции «Экономика, управление, финансы» (Санкт-Петербург, 2018 г.), Scientific Conference «Social and Cultural Transformations in the Context of Modern Globalism» (SCTCMG, 2018), научно-практической конференции «Экономика, политика, право: актуальные вопросы, тенденции и перспективы развития» (Пенза, 2019 г.).

Публикации. По материалам исследования опубликовано 15 научных работ общим объемом 8,44 п.л. (авторский вклад – 5,28 п.л.), в том числе 5 статей - в изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки России, 3,86 п.л. (авторский вклад – 3,21 п.л.).

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В ЭПОХУ СТАНОВЛЕНИЯ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ

1.1 Сущность, функции, методы и инструменты налогового администрирования

Выступая неотъемлемой частью общественной жизни, налоги являются основным источником формирования финансовых ресурсов, аккумулируемых в бюджетной системе страны и направляемых для удовлетворения потребностей государства и общества. В современных условиях нестабильного рынка, санкционной нагрузки на российских субъектов экономики, напряженной политико-экономической ситуации, сложившейся в отношении России на международной арене, мирового финансового кризиса, бюджетного дефицита государства особое значение приобретает обеспечение устойчивости налоговых и неналоговых поступлений в бюджет страны, которое может быть достигнуто путем проведения рациональной налоговой политики и создания эффективной системы налогового администрирования.

Налоговое администрирование является частью налогового производства, пронизывающее все сферы общественной жизни. Наличие существенных его недостатков может привести к снижению уровня экономической безопасности страны: недополучению налоговых доходов государством, увеличению уровня налоговой преступности, ухудшению налогового климата, расширению возможностей уклонения от налоговой ответственности, нарушению принципов бюджетно-налогового федерализма и другое.

Понятие «налоговое администрирование» в сфере налогов и налогообложения впервые было использовано в России в конце XX века, но только с 2000-х годов оно применяется в российской нормативно-правовой базе (Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и

утверждении критериев отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам»¹, Приказ ФНС РФ от 27.09.2007 № ММ-3-09/553@ «Об утверждении Методических указаний для налоговых органов по вопросам учета крупнейших налогоплательщиков – российских организаций»², Письмо ФНС РФ от 23.03.2009 № ММ-18-1/54 «О мерах налогового администрирования»³ и другие). Однако в основном документе, регулирующем сферу налогов и налогообложения – Налоговом кодексе Российской Федерации – до сих пор отсутствует определение понятия «налоговое администрирование».

Неоднозначность трактовки налогового администрирования затрудняет процесс его научного изучения, а также тормозит развитие бюджетного, налогового, таможенного и валютного регулирования. В экономической литературе представлено множество подходов к раскрытию его сущности, систематизация которых позволила сделать вывод, что современная финансовая наука и официальные документы опираются на три трактовки налогового администрирования: как налогового контроля, управленческая и организационная трактовки.

Идея отождествления **налогового администрирования и налогового контроля** зародилась в конце XX - начале XXI вв. Сторонниками данного подхода являются Абрамчик Л.Я.⁴, Бобоев М.Р.⁵, Иванова Е.А.⁶, Кашин В.А.⁷,

¹ Федеральная налоговая служба. Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=311376&rnd=D8A74FCA3192A5DE15A9DEAA2428B4F1&from=288808-8#08635182281419314> (дата обращения: 21.07.2018).

² Федеральная налоговая служба. Приказ ФНС РФ от 27.09.2007 № ММ-3-09/553@ «Об утверждении Методических указаний для налоговых органов по вопросам учета крупнейших налогоплательщиков – российских организаций» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=71659&fld=134&dst=100096,0&rnd=0.772792419387933#05653240758663025> (дата обращения: 21.07.2018).

³ Федеральная налоговая служба. Письмо ФНС РФ от 23.03.2009 № ММ-18-1/54 «О мерах налогового администрирования» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_86569/ (дата обращения: 21.07.2018).

⁴ Абрамчик Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля / Л.Я. Абрамчик // Финансовое право. – 2005. – № 6. – С. 28–30.

⁵ Паскачев А.Б. Большой толковый словарь налоговых терминов и норм / А.Б. Паскачев, В.А. Кашин, М.Р. Бобоев – Москва: Гелиос АРВ, 2002. – 864 с.

⁶ Иванова Е.А. Роль налогового контроля в механизме регулирования системы налогового администрирования Актуальные проблемы совершенствования учетно-аналитической, аудиторской и контрольной деятельности / Е.А. Иванова – Абакан: ХГУ им. Н.Ф. Катанова, 2006. – 150 с.

Клейменова М.О.⁸, Орлов М.Ю.⁹, Паскачев А.Б.¹⁰, Пономарев А.И.¹¹, Чухнина Г.Я.¹² и другие.

Так, Паскачев А.Б., Кашин В.А. и Бобоев М.Р. под налоговым администрированием в узком смысле понимают управление деятельностью налоговых органов по осуществлению налогового контроля и сбора налогов¹³.

Абрамчик Л.Я. придерживается мнения, согласно которому налоговое администрирование – это регулярная управленческая деятельность налоговых органов, направленная на проведение контроля за исчислением и своевременным внесением сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет¹⁴.

Клейменова М.О. также отождествляет налоговое администрирование с налоговым контролем: «налоговое администрирование – это организация и осуществление эффективной деятельности субъектов налогового контроля – налоговых инспекций, система управления налоговыми отношениями», при этом отношения в сфере налогового администрирования – это «властные отношения, складывающиеся в процессе налогового контроля и применения мер налоговой ответственности»¹⁵.

Нельзя не согласиться с тем, что проведение контроля является обязательным условием эффективного выполнения любого вида деятельности.

Однако, согласно положениям статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации, «налоговым контролем признается деятельность уполномоченных

⁷ Паскачев А.Б. Большой толковый словарь налоговых терминов и норм / А.Б. Паскачев, В.А. Кашин, М.Р. Бобоев – Москва: Гелиос АРВ, 2002. – 864 с.

⁸ Клейменова М.О. Налоговое право: Учеб. пособие [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/kleimenova_mo_nalogovoe_pravo/ (дата обращения: 12.06.2018).

⁹ Мельникова Н.П. Развитие налогового администрирования в России / Н.П. Мельникова // Финансы и кредит. – 2006. – № 5. – С. 55–64.

¹⁰ Паскачев А.Б. Большой толковый словарь налоговых терминов и норм / А.Б. Паскачев, В.А. Кашин, М.Р. Бобоев – Москва: Гелиос АРВ, 2002. – 864 с.

¹¹ Пономарев А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования / А.И. Пономарев, С.В. Никулина, К.К. Гойгереев – Ростов-на-Дону: Мини Тайп, 2011. – 304 с.

¹² Перекрестова Л.В. Реформирование системы налогового контроля / Л.В. Перекрестова, Г.Я. Чухнина – Волгоград: ВолГУ, 2001. – 256 с.

¹³ Паскачев А.Б. Большой толковый словарь налоговых терминов и норм / А.Б. Паскачев, В.А. Кашин, М.Р. Бобоев – Москва: Гелиос АРВ, 2002. – С. 196.

¹⁴ Абрамчик Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля / Л.Я. Абрамчик // Финансовое право. – 2005. – № 6. – С. 30.

¹⁵ Клейменова М.О. Налоговое право: Учеб. пособие [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/kleimenova_mo_nalogovoe_pravo/ (дата обращения: 12.06.2018).

органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в установленном порядке»¹⁶.

Приведенные в экономической литературе определения налогового контроля (Грачева Е.Ю.¹⁷, Кучеров И.И.¹⁸, Тютин Д.В.¹⁹, Уварова С.П.²⁰, Филон И.Л.²¹, Якупов З.С.²²), сводятся к тому, что это деятельность налоговых органов в пределах своей компетенции, направленная на:

- проверку правильности исчисления налогов (сборов, взносов);
- проверку полноты и своевременности уплаты налогов (сборов, взносов);
- проверку соблюдения положений налогового законодательства;
- выявление и устранение правонарушений в сфере налогов и налогообложения.

По нашему мнению, в рамках данного подхода не раскрывается сущность налогового администрирования, оно, скорее подменяется понятием «налоговый контроль». Основное отличие между налоговым администрированием и налоговым контролем заключается в их назначении:

- налоговый контроль необходим для проверки соблюдения налогового законодательства с целью выявления и устранения налоговых правонарушений (основной задачей является оперативное выявление совершенных правонарушений и устранение их последствий путем применения мер налоговой ответственности; объектом выступает деятельность налогоплательщика);
- налоговое администрирование необходимо для эффективной реализации механизма сбора обязательных платежей, предусмотренных российским

¹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/d5cfcfa2027b0f0722a92e374886ddf40a86b0e2/ (дата обращения: 03.07.2018).

¹⁷ Грачева Е.Ю. Налоговое право: Учебник / Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова. – Москва: Юристъ, 2005. – С. 95.

¹⁸ Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций / И. И. Кучеров. – Москва: ЮрИнфоР, 2001. – С. 186.

¹⁹ Тютин Д.В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: монография / Д.В. Тютин. – Москва: КОНТРАКТ, 2014. – С. 6.

²⁰ Уварова С.П. Налоговый контроль. Технология проведения налоговых проверок / С.П. Уварова // Налоги и финансы. – 2010. – № 3. – С. 15.

²¹ Филон И.Л. Налоговый контроль как специфическое направление финансового контроля / И.Л. Филон // Финансы и кредит. – 2010. – № 8. – С. 39.

²² Якупов З.С. Институт налогового контроля в системе государственного финансового контроля / З.С. Якупов // Казанский экономический вестник. – 2013. – № 2. – С. 81.

налоговым законодательством, поэтому основная его цель заключается в предотвращении умышленного и неумышленного нарушения налогового законодательства, пресечении и недопущении совершения налогового правонарушения в процессе осуществления деятельности налогоплательщиком путем вынесения предупреждений о налоговом правонарушении; объектом являются взаимоотношения, складывающиеся между налогоплательщиками и налоговыми органами.

По нашему мнению, экономическая сущность налогового администрирования не совпадает с экономическим содержанием налогового контроля. Между ними существует тесная взаимосвязь, однако, они не являются тождественными категориями (рисунок 1.1).

Управленческая трактовка налогового администрирования. Группа теоретиков и практиков (Запольский С.В.²³, Золотарева А.Б.²⁴, Иванов А.Г.²⁵, Красницкий В.А.²⁶, Кузьмин М.А.²⁷, Мишустин М.В.²⁸, Никулина С.В.²⁹, Оспанов М.Т.³⁰, Перонко И.А.³¹, Сиражудинова С.И.³², Ханафеев Ф.Ф.³³, Юткина Т.Ф.³⁴ и другие) под налоговым администрированием понимают налоговый менеджмент, систему управления налогами, налоговой системой и налогообложением путем принятия решений на государственном уровне в сфере

²³ Запольский С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы / С.В. Запольский // Субъекты советского административного права: Сб. науч. трудов. – 1985. – 148 с.

²⁴ Золотарева А. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы / А. Золотарева, А. Киреева, Н. Корниенко / под ред. С.Г. Синельникова-Мурылева, И.В. Трунина. – Москва: ИЭПП, 2008. – 786 с.

²⁵ Иванов А.Г. Понятие администрирования налогов / А.Г. Иванов // Финансовое право. – 2005. – № 9 – С. 5-13.

²⁶ Красницкий В.А. Организация налогового администрирования (На примере работы налоговых органов Краснодарского края): дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Красницкий Виктор Александрович. – Краснодар, 2000. – 236 с.

²⁷ Кузьмин М.А. Развитие концепции налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Кузьмин Михаил Анатольевич. – Санкт-Петербург, 2011. – 24 с.

²⁸ Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография / М.В. Мишустин – Москва: ЮНИТИ, 2005. – 251 с.

²⁹ Пономарев А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования / А.И. Пономарев, С.В. Никулина, К.К. Гойгереев. – Ростов-на-Дону: Мини Тайп, 2011. – 304 с.

³⁰ Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений / М.Т. Оспанов. – Санкт-Петербург: УЭФ, 1997. – 488 с.

³¹ Перонко И.А. Методы и формы налогового администрирования / И.А. Перонко, С.И. Межеричкий // Налоговый вестник. – 2000. – № 11. – С. 19–20.

³² Сиражудинова С.И. Повышение эффективности налогового администрирования на современном этапе: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Сиражудинова Саида Ибралимовна. – Краснодар, 2017. – 205 с.

³³ Миронова О.А. Налоговое администрирование / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев. – Москва: Омега-Л, 2009. – 288 с.

³⁴ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов по экономическим специальностям / Т.Ф. Юткина – Москва: ИНФРА-М, 2002. Вып. 2. – 576 с.

налогов и налогообложения.

Впервые определение налогового администрирования было предложено Оспановым М.Т. в 1997 году: «осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий, установленных ей государством и налоговым законодательством»³⁵.



Рисунок 1.1 - Налоговое администрирование и налоговый контроль
как элементы налоговой среды³⁶

Золоторева А.Б. придерживается того же мнения, раскрывая понятие «налоговое администрирование» как «совокупность процедур, обеспечивающих государственное управление в области налогообложения»³⁷.

Мишустин М.В. под налоговым администрированием признает практику принятия решений в сфере налогов и налогообложения на государственном уровне: «комплекс взаимосвязанных моделей, обеспечивающих «исполнение»

³⁵ Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений / М.Т. Оспанов. – Санкт-Петербург: УЭФ, 1997. – С. 289.

³⁶ Составлено автором.

³⁷ Золоторева А. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы / А. Золоторева, А. Киреева, Н. Корниенко / под ред. С.Г. Синельникова-Мурылева, И.В. Трунина. – Москва: ИЭПП, 2008. – С. 7.

функций, вытекающих из положений налоговой политики»³⁸.

Отметим, что в рамках данного подхода сущность налогового администрирования авторы раскрывают через призму управления налоговыми отношениями, при этом предметом налогового администрирования являются не взаимоотношения между налогоплательщиками и налоговыми органами, а налоговые правоотношения.

Так, например, Перонко И.А. и Красницкий В.А. под налоговым администрированием понимают систему «управления государством налоговыми отношениями»³⁹.

Рассмотрим отдельно понятия «администрирование» и «налоговая система».

Согласно определению, данному в экономическом словаре, администрирование – это «выполнение функций управления государственными органами исполнительной и других ветвей власти»⁴⁰. Общепринято под администрированием понимать организацию, управление, руководство, распоряжение⁴¹.

Налоговая система представлена единством трех элементов (рисунок 1.2), поэтому управление ею рассматривается как деятельность государства по управлению этими элементами⁴².

³⁸ Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография / М. В. Мишустин. – Москва: ЮНИТИ, 2005. – С. 18-19.

³⁹ Перонко И.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=24391> (дата обращения: 03.08.2018).

⁴⁰ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67315/2149aa9e07dda9bbf502e088d8d0a38e8fb94f2e/ (дата обращения: 01.06.2018).

⁴¹ Ожегов С.И. Словарь русского языка / С.И. Ожегов / под ред. Н.Ю. Шведова. – Москва: Русский язык, 1981. Вып. 13. – 816 с.; Петров Ф. Словарь иностранных слов / Ф. Петров / под ред. И. Лехин, С. Лошкина, Л. Шаумян. – Советская энциклопедия, 1964. Вып. 6. – 784 с.; A. Wren D. The foundations of Henri Fayol's administrative theory / D. A. Wren, A.G. Bedeian, J.D. Breeze // Management Decision. – 2002. – № 40. – pp. 906–918.

⁴² Ефремова Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика: дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна. – Саранск, 2017. – С. 21; Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование коммерческих банков России: монография / Л.И. Гончаренко – Москва: Цифровичок, 2009. – С. 11.



Рисунок 1.2 - Элементы налоговой системы

При этом отметим, что управление налоговой системой базируется на:

- законодательстве в сфере налогов и налогообложения (законы и иные нормативно-правовые акты);
- налоговом администрировании, оптимизирующем процесс налогового производства:
 - процедуры исчисления с целью определения суммы и процедуры уплаты, заключающиеся в перечислении в бюджет средств (организацию процедур налогового производства);
 - налоговые взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками, возникающие в процессе исполнения налоговых обязательств (регулирование налоговых отношений в процессе исполнения налоговых обязательств, в том числе совершенствование способов взаимодействия субъектов налоговых отношений);
- налоговом контроле.

По нашему мнению, налоговое администрирование является неотъемлемой частью управления налоговой системой, обеспечивающей своевременную аккумуляцию в полном объеме денежных средств в бюджет страны. Содержание

налогового администрирования в разрезе управленческой трактовки имеет сходство с определением налоговой политики: «налоговая политика – курс действий, система мер, проводимых государством в области налогов и налогообложения. Налоговая политика находит свое выражение в видах применяемых налогов, величинах налоговых ставок, установлении круга налогоплательщиков и объектов налогообложения, в налоговых льготах»⁴³.

При этом отметим, что система управления налогами и налогообложением включает следующий комплекс мер по оптимизации структуры налогов; совершенствованию механизма взимания налогов; совершенствованию налогового учета и отчетности; контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов; соблюдению прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков, определенных налоговым законодательством; распределению налоговых поступлений между бюджетами разных уровней; сбору и анализу получаемых результатов в сфере налогов и налогообложения; подготовке предложений по повышению эффективности налоговой системы, налогообложения и налогового производства; гармонизации налоговых отношений.

Несомненно, налоговое администрирование имеет прямую взаимосвязь с налоговой политикой в части регулирования экономических процессов. Однако налоговая политика, представляя собой комплексный и сложный механизм, отражает общее направление развития налоговой системы в стране, при этом совокупность экономических, финансовых и правовых мер предназначена для формирования и управления налоговой системой и налогообложением с целью полного и своевременного обеспечения поступления необходимых (прогнозных) объемов денежных средств в бюджетную систему страны. В то же время налоговое администрирование направлено на реализацию налоговой политики через механизм взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков (плательщиков сборов, взносов), который должен обеспечивать эффективное и

⁴³ Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67315/2149aa9e07dda9bbf502e088d8d0a38e8fb94f2e/ (дата обращения: 01.06.2018).

своевременное исполнение налоговых обязательств в процессе налогового производства. Налоговое администрирование осуществляется исключительно налоговыми органами, а управление налоговой системой и налогообложением – как налоговыми органами, так и иными органами власти (законодательные и исполнительные органы власти, органы федерального казначейства, правоохранительные органы и другие).

Таким образом, управленческая трактовка налогового администрирования не раскрывает особенности содержания налогового администрирования, охватывая более широкий круг вопросов: прогнозирование налоговых поступлений, оптимизация налоговых ставок, оценка налогового потенциала региона, разработка предложений, направленных на совершенствование налоговой системы, утверждение бюджета по налогам и другое.

Организационная трактовка налогового администрирования. Основным отличием данной трактовки от управленческой является объект управления и регулирования: управленческая трактовка раскрывает сущность налогового администрирования как управления элементами налоговой системы, в то время как организационная трактовка позволяет рассмотреть налоговое администрирование как составляющую налогового производства⁴⁴ в части организации социально-экономических отношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе выполнения налоговых обязательств.

В организационной трактовке налогового администрирования выделяют два подхода – узкий и широкий.

⁴⁴Исполнение налоговой обязанности в экономико-правовой литературе рассматривается в контексте налогового производства. Под налоговым производством понимается совокупность способов, средств, технических приемов, методов и методик, с помощью которых налогоплательщик исполняет свою обязанность по уплате налогов и которые определяют порядок исполнения юридических обязательств субъектов налоговых отношений. Налоговое производство начинается с момента появления объекта налогообложения, включает стадии исчисления и уплаты налогов, информационное обеспечение и документирование исполнения налогового обязательства, заканчивается в момент зачисления суммы налога в бюджет страны [Магницкая Е.В. Правоведение: учебное пособие / Е.В. Магницкая, Е.Н. Евстигнеев – Санкт-Петербург: Питер, 2006. Вып. 3. – С. 512 с.]. Таким образом, «налоговым производством является законодательно определенный порядок исполнения налогоплательщиком налоговых обязательств под контролем налоговых администраций» [Алехин С.Н. Особенности налогового администрирования в современных условиях Российской Федерации / С.Н. Алехин // Финансы и кредит. – 2007. – № 38. – С. 47.].

Сторонники узкого подхода (Алехин С.Н.⁴⁵, Буздалина О.Б.⁴⁶, Гончаренко Л.И.⁴⁷, Иванов А.Г.⁴⁸, Измайлов А.Т.⁴⁹, Майбуров И.А.⁵⁰, Ногина О.А.⁵¹, Салженикина Н.Н.⁵², Тотикова Т.Е.⁵³, Донг В.⁵⁴, Кристенсен Т.⁵⁵, Сиритто Ц.П.⁵⁶, Хансфорд А.⁵⁷ и другие) рассматривают налоговое администрирование с позиции организации сбора обязательных платежей в бюджетную систему страны в соответствии с налоговым законодательством и иную повседневную деятельность налоговых органов, направленную на аккумуляцию денежных средств.

Салженикина Н.Н. утверждает, что «налоговое администрирование – это деятельность налоговых органов, направленная на обеспечение поступления налогов и сборов в бюджетную систему страны ... величина налоговых поступлений напрямую зависит от осуществления качественного налогового администрирования»⁵⁸.

В своих трудах Ногина О.А. под налоговым администрированием понимает совокупность мер и процедур, применяемых налоговыми и иными органами с целью организации полной и своевременной уплаты налогов и сборов при

⁴⁵ Алехин С.Н. Особенности налогового администрирования в современных условиях Российской Федерации / С.Н. Алехин // Финансы и кредит. – 2007. – № 38. – С. 46–52.

⁴⁶ Буздалина О.Б. Усиление налогового администрирования / О.Б. Буздалина // Все о налогах. – 2004. – № 5. – С. 60–63.

⁴⁷ Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование: лучше быть, чем казаться / Л.И. Гончаренко, А.К. Анашкин // Ваш налоговый адвокат. – 2005. – № 5. – С. 33–37.

⁴⁸ Иванов А.Г. Понятие администрирования налогов / А.Г. Иванов // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 5–13.

⁴⁹ Измайлов А.Т. Налоговое администрирование и его значение в повышении собираемости налогов: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Измайлов Алексей Тахирович. – Москва, 2005. – 22 с.

⁵⁰ Налоги и налогообложение: учебное пособие / под ред. И.А. Майбуров. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. Вып. 4. – 559 с.

⁵¹ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина – Санкт-Петербург: Питер, 2002. – 160 с.

⁵² Салженикина Н.Н. Совершенствование налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Салженикина Наталья Николаевна. – Волгоград, 2015. – 197 с.

⁵³ Тотикова Т.Е. Реформирование налогообложения и налогового контроля доходов физических лиц в России: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.10 / Тотикова Татьяна Евгеньевна. – Саратов, 2012. – 18 с.

⁵⁴ Dong W. Several measures to perfect tax administration by law. Communications in Computer and Information Science / W. Dong // Communications in Computer and Information Science. – 2011. – Vol. 210. – pp. 227–231.

⁵⁵ Aberbach J.D. The Challenges of Modernizing Tax Administration: Putting Customers First in Coercive Public Organizations / J.D. Aberbach, T. Christensen // Public Policy and Administration. – 2007. – № 22 – pp. 155–182.

⁵⁶ Besfamille M. Modernization of tax administrations and optimal fiscal policies. Journal of Public Economic Theory / M. Besfamille, C. P. Siritto // Journal of Public Economic Theory. – 2009. – № 11. – pp. 897–926.

⁵⁷ Hansford A. Best practice in tax administration / A. Hansford, J. Hasseldine // Public Money and Management. – 2002. – № 22 – pp. 5–6.

⁵⁸ Салженикина Н.Н. Совершенствование налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Салженикина Наталья Николаевна. – Волгоград, 2015. – С. 22.

минимальных издержках⁵⁹.

По мнению Буздалиной О.Б., налоговое администрирование «включает в себя ряд мер, направленных на максимально возможный сбор налогов при минимизации затрат, включая бремя, возлагаемое на налогоплательщика»⁶⁰.

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации, «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы»⁶¹. Осуществление налогового контроля и организация сбора обязательных платежей, предусмотренных налоговым законодательством, возложены на уполномоченного представителя государства в сфере налогов и налогообложения – налоговые органы.

Налоговые органы – это централизованная система контроля за:

- соблюдением законодательства в сфере налогов и налогообложения;
- правильностью исчисления налогов (сборов);
- полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему Российской Федерации обязательных платежей, предусмотренных налоговым законодательством⁶².

Таким образом, основной целью деятельности налоговых органов выступает обеспечение своевременной и устойчивой аккумуляции денежных средств в бюджет страны в объеме, близком к прогнозному значению.

Несомненно, достоинством данного подхода является акцент на одной из основных целей налогового администрирования, в то время как недостатком представляется отсутствие раскрытия сущности и особенности налогового администрирования как самостоятельного процесса.

Представители широко подхода (Артеменко Д.А.⁶³, Брызгалин А.В.⁶⁴,

⁵⁹ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина – Санкт-Петербург: Питер, 2002. – С. 14.

⁶⁰ Буздалина О.Б. Усиление налогового администрирования / О. Б. Буздалина // Все о налогах. – 2004. – № 5. – С. 61.

⁶¹ Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/cons/> (дата обращения: 25.12.2018).

⁶² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/d5cfcfa2027b0f0722a92e374886ddf40a86b0e2/ (дата обращения: 01.06.2018).

⁶³ Артеменко Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации: автореф. дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Артеменко Дмитрий Анатольевич. – Ростов-на-Дону, 2011. – 54 с.

⁶⁴ Брызгалин А.В. Закон о налоговом администрировании, или Новые правила игры на налоговом поле / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Москва: Гарант, 2007. – 293 с.

Ефремова Т.А.⁶⁵, Иванова Е.А.⁶⁶, Кузьмин М.А.⁶⁷ и другие) считают, что налоговое администрирование есть ни что иное как организация и управление налоговыми взаимоотношениями, возникающими между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налоговых обязательств, в том числе совершенствование процедур исполнения налогового обязательства.

Кузьмин М.А. считает, что «налоговое администрирование – это комплексная система организации и регулирования налогового инструмента, направленная на повышение эффективности налоговой системы и стабильного поступления доходов в бюджетную систему Российской Федерации посредством разработки и применения конкретных норм, правил и технологий налоговых отношений»⁶⁸.

По мнению Артеменко Д.А., налоговое администрирование представляет собой комплекс «особых организационно-правовых процедур, способствующих реализации взаимоотношений по поводу исчисления и уплаты налогов в рамках действующей налоговой системы между государством и муниципальными образованиями, представленными специально уполномоченными органами-администраторами, с одной стороны, и обязанными лицами (налогоплательщиками, налоговыми агентами, банками, регистраторами сделок (гражданского состояния, имущественных и иных прав) и др.), с другой»⁶⁹.

Ефремова Т.А., не отвергая позиции, согласно которой налоговое администрирование является частью управления налоговой системой, отмечает, что «налоговое администрирование – это осуществляемое представителями государственных структур исполнительной власти управление взаимоотношениями с налогоплательщиками», при этом под эффективным налоговым администрированием она понимает «совокупность организационных

⁶⁵ Ефремова Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика: дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна. – Саранск, 2017. – 390 с.

⁶⁶ Иванова Е.А. Налоговый контроль в механизме реформирования системы налогового администрирования Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Иванова Елена Александровна. – Санкт-Петербург, 2007. – 22 с..

⁶⁷ Кузьмин М.А. Развитие концепции налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Кузьмин Михаил Анатольевич. – Санкт-Петербург, 2011. – 24 с.

⁶⁸ Там же С. 12.

⁶⁹ Артеменко Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации: автореф. дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Артеменко Дмитрий Анатольевич. – Ростов-на-Дону, 2011. – С. 29.

действий по управлению налоговыми отношениями», обеспечивающих как устойчивое и полное поступление налоговых доходов в бюджетную систему страны, так и развитие партнерского сотрудничества между субъектами налоговых отношений и максимальное упрощение процедур исполнения налоговых обязательств⁷⁰.

Иванова Е.А. раскрывает содержание налогового администрирования как «комплекс мероприятий налогового контроля по недопущению и пресечению возможных налоговых правонарушений» и «систему мер по обеспечению прав налогоплательщиков и создание для них максимально комфортных условий функционирования, способствующих осуществлению хозяйственной деятельности и удобства уплаты налогов и сборов»⁷¹.

Мы разделяем мнение Пайзулаева И.Р., считающего, что налоговая администрация в лице налоговых органов способна управлять налоговыми отношениями, складывающимися между уполномоченными органами государства и налогоплательщиками: «Органы государства наделены полномочиями по принятию обязательных для исполнения указаний, властных решений в отношении налогоплательщиков при наступлении соответствующих условий, они вправе принять меры ответственности. ... Совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения используется органами власти и управления в целях придания налоговому администрированию заданного налоговой политикой направления, а также для координации налоговых действий в изменяющихся экономических и политических условиях»⁷².

По нашему мнению, данный подход раскрывает особенность и основное предназначение налогового администрирования как самостоятельной категории, не отождествляя его с понятиями «налоговый контроль», «налоговая система» и

⁷⁰ Ефремова Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика: дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна. – Саранск, 2017. – С. 41–42.

⁷¹ Иванова Е.А. Налоговый контроль в механизме реформирования системы налогового администрирования Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Иванова Елена Александровна. – Санкт-Петербург, 2007. – С. 10.

⁷² Пайзулаев И.Р. Становление и развитие системы налогового администрирования в Российской Федерации (вопросы теории и практики): дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Пайзулаев Ислам Расулович. – Москва, 2012. – С. 22-27.

«налоговая политика». Учитывая, что экономический смысл любой категории проявляется через выполняемые ею функции, обоснуем наш вывод анализом функций, выполняемых налоговым администрированием.

В экономической литературе разными авторами выделяются разные количество и комбинации функций налогового администрирования (Приложение А). Опираясь на мнения ведущих экономистов, отметим, что чаще всего в научном мире признаются четыре функции налогового администрирования:

- налогового планирования;
- налогового учета;
- налогового контроля;
- налогового регулирования.

Функция налогового планирования. Основная задача налогового планирования заключается в разработке прогнозных значений и обеспечении качественных и количественных параметров заданий по формированию доходной части бюджета страны. Данная функция находит свое отражение в оценке налогового потенциала экономики, определении будущего состояния налоговой системы и в расчетах плановых (прогнозных) поступлений сумм налогов (сборов, взносов) в бюджет страны.

Отметим, что налоговые органы в процессе налогового планирования не принимают непосредственного участия. В их обязанности входит подготовка и предоставление в Министерство финансов Российской Федерации информации (расчетов и обоснований) о поступлении налоговых доходов, количестве и объемах налоговых правонарушений, уровне налоговой дисциплины для обеспечения реалистичности прогнозных значений налоговых и иных поступлений в бюджет страны. Функцию планирования налоговые органы выполняли до потери министерского статуса⁷³.

Мишустин М.В. функцию планирования в контексте налогового

⁷³ Пайзулаев И.Р. Функции налогового администрирования / И.Р. Пайзулаев // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 9. – С. 37–41.

администрирования рассматривает более узко, считая, что она выражается в составлении планов проведения налогового контроля и выборе налогоплательщиков для выездных налоговых проверок⁷⁴. По нашему мнению, составление планов проведения налогового контроля и выбор налогоплательщиков для выездных налоговых проверок представляет собой одно из направлений деятельности налоговых органов по своевременной и устойчивой аккумуляции денежных средств в бюджет страны в части налогового контроля, а не налогового администрирования.

Таким образом, мы считаем, что налоговому администрированию не свойственна функция налогового планирования.

Функция налогового учета. Налоговые отношения, возникающие между налоговыми органами и налогоплательщиками, всегда сопровождаются фиксацией, учетом и анализом информации. Налоговые органы являются объектом сбора, формирования и систематизации следующей информации:

- о налогоплательщиках,
- об аккумулируемых в бюджете налогах (сборах, взносах),
- о формируемых у налогоплательщиков налоговых базах,
- о налоговой задолженности,
- о бухгалтерской и налоговой отчетности юридических лиц,
- о налоговых декларациях физических лиц и другое.

Таким образом, налоговый учет является неотъемлемой частью налогового администрирования, который включает регистрацию и учет налогоплательщиков, прием и обработку налоговой отчетности и деклараций, учет начисленных сумм налогов, задолженности и их поступлений, учет использования средств, направленных на содержание налоговых органов, проведение анализа и составление отчетности налоговыми органами. В процессе налогового администрирования фиксируется учетно-аналитическая и оперативная информация, которая позволяет оценить состояние и динамику учета

⁷⁴ Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография / М. В. Мишустин. – Москва: ЮНИТИ, 2005. – С. 16.

налогоплательщиков, полноту и своевременность поступления налоговых и неналоговых платежей в бюджет, финансовое положение налоговых органов и эффективность их работы. На основе полученной информации принимаются решения в сфере налогов и налогообложения, а также оценивается их целесообразность, необходимость, значимость и адекватность.

Мы солидарны с точкой зрения Пайзулаева И.Р., определяющего налоговый учет как систему «обобщения информации для принятия управленческих решений на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. ... Цель изучения поступления налогов и сборов – это получение комплексной аналитической информации, необходимой для принятия управленческих решений»⁷⁵.

Все вышеизложенное подтверждает, что своевременное обеспечение достоверной учетно-аналитической и оперативной информацией (функция налогового учета) для принятий управленческих и организационных решений выступает одной из основных функции налогового администрирования.

Две последние функции – функция налогового контроля и функция налогового регулирования – являются основополагающими в трактовках сущности налогового администрирования как налогового контроля и как управления налоговой системой и налогообложением соответственно.

Функция налогового контроля. Функция налогового контроля полностью раскрыта сторонниками подхода, трактующими сущность налогового администрирования в качестве налогового контроля. Однако, как отмечалось нами выше, понятия «налоговый контроль» и «налоговое администрирование» не являются тождественными. Налоговый контроль дополняет процесс налогового администрирования в налоговой системе. При проведении налогового контроля **результатов хозяйственной деятельности** налогоплательщика, выявляются и устраняются уже совершенные правонарушения. В то время как налоговое администрирование, направленное на оптимизацию процедур налогового

⁷⁵ Пайзулаев И.Р. Становление и развитие системы налогового администрирования в Российской Федерации (вопросы теории и практики): дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Пайзулаев Ислам Расулович. – Москва, 2012. – С. 33-34.

производства и налоговых отношений, должно способствовать предупреждению, предотвращению и недопущению совершения налогового правонарушения в **процессе ведения хозяйственной деятельности** налогоплательщика.

По нашему мнению, налоговое администрирование не выполняет функции «последующего» налогового контроля, однако способно в полной мере выполнять **функцию налогового мониторинга**. Налоговый мониторинг представляет собой «способ расширенного информационного взаимодействия, при котором организация предоставляет налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета, а взамен получает право в случае наличия сомнений запросить у налогового органа мотивированное мнение по вопросу налоговых последствий совершаемых сделок. Режим налогового мониторинга существенно ускоряет решение спорных ситуаций о применении налогового законодательства и позволяет налогоплательщику избежать в будущем доначислений сумм налогов, пеней и штрафов, а также снижает бремя налогового контроля»⁷⁶. В настоящее время при современном уровне развития информационных технологий стала возможной организация налогового администрирования, в функционал которого входит налоговый мониторинг абсолютно всех налогоплательщиков как юридических, так и физических лиц, не требующий предоставления ими документов. Налоговый мониторинг позволяет предупредить и не допустить совершение налогового правонарушения в процессе взаимодействия субъектов налоговых отношений.

Таким образом, в составе функций налогового администрирования необходимо выделить функцию налогового мониторинга и исключить функцию «последующего» налогового контроля.

Функция налогового регулирования. Группа практиков и теоретиков, придерживающихся позиции, согласно которой под налоговым администрированием понимается управление налоговой системой и налогообложением, раскрывают сущность налогового администрирования через

⁷⁶ Федеральная налоговая служба. Налоговый мониторинг [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/ (дата обращения: 30.12.2018).

функцию налогового регулирования. Так, Пайзулаев Р.И. считает, что «Прерогативой налогового регулирования как функции налогового администрирования является поиск такого налогового режима, который бы обеспечил необходимый паритет между фискальным и регулирующим назначением налогов»⁷⁷. Отметим, что основная цель налогового регулирования в данном аспекте – баланс частных (налогоплательщиков) и публичных (государства) экономических интересов участников налоговых отношений – достигается в результате управления механизмом налогообложения и налоговой системой, установления принципов налогообложения и методических основ исчисления налоговых баз, применения инструментов регулирования (налоговые ставки, налоговые льготы, налоговые санкции, налоговые преференции, налоговые каникулы, налоговые отсрочки и рассрочки, налоговые кредиты, реструктуризация налоговой задолженности и другое)⁷⁸.

На наш взгляд, в данном случае налоговому администрированию «приписывается» регулирующая функция налоговой политики, что не позволяет раскрыть сущность исследуемой экономической дефиниции через функцию налогового регулирования.

Целесообразно выделить **функцию принуждения**. Согласно российскому налоговому законодательству, налогоплательщики обязаны самостоятельно в установленный срок исполнять налоговые обязательства. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства производится принудительное взыскание. Таким образом, принуждение является обязательным неотъемлемым элементом администрирования при организации налоговых отношений, построенных по принципу «власть-подчинение». Выполнение налоговым администрированием функции принуждения заключается в организации такой системы взаимодействия субъектов налоговых отношений, которая обеспечит непрекословное исполнение налогоплательщиком налогового

⁷⁷ Пайзулаев И.Р. Становление и развитие системы налогового администрирования в Российской Федерации (вопросы теории и практики): дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Пайзулаев Ислам Расулович. – Москва, 2012. – С. 37.

⁷⁸ Пайзулаев И.Р. Функции налогового администрирования / И.Р. Пайзулаев // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 9. – С. 37–41.

обязательства; соблюдение субъектами налоговых отношений налогового законодательства; неотвратимость наказания за совершенные правонарушения в сфере налогов и налогообложения. Основной целью реализации функции принуждения является добровольное или принудительное исполнение налогоплательщиками требований как налогового законодательства, так и организационных требований исполнения налогового обязательства, а также формирование восприятия обществом налоговых правонарушений как модели девиантного поведения.

Сущность налогового администрирования в современном мире раскрывается через процесс регулирования налогового производства (организации процедур налогового производства и оптимизации взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства), направленный на снижение уровня налоговой преступности и приближение соответствия фактических и прогнозных значений аккумулируемых в бюджете денежных средств. Поэтому необходимо выделить в перечне функций налогового администрирования как **функцию организации процедур налогового производства**, так и **функцию организации взаимодействия сторон налоговых отношений в процессе налогового производства**.

От уровня эффективности организации процедур исчисления и уплаты налогов и взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков зависит как количество совершаемых в экономике налоговых правонарушений, так и объем поступлений денежных средств в бюджетную систему страны. Именно налоговое администрирование призвано оптимизировать процесс налогового производства (процедуры налогового производства и налоговые отношения), ускоряя, упрощая и сокращая издержки исполнения налоговых обязательств, повышая уровень налоговой культуры, изменяя российский менталитет (формируя у налогоплательщиков ответственность за исполнение налоговых обязательств), снижая налоговую нагрузку и коррупцию, делая понятными нормы налогового законодательства и прозрачной систему налогообложения, обеспечивая

справедливые и равные условия налогообложения для субъектов налоговых отношений.

Таким образом, функциями налогового администрирования, в которых проявляется его сущность и внутреннее содержание, являются следующие: функция налогового учета; функция налогового мониторинга; функция принуждения; функция организации процедур налогового производства; функция организации взаимодействия сторон налоговых отношений в процессе налогового производства (рисунок 1.3).

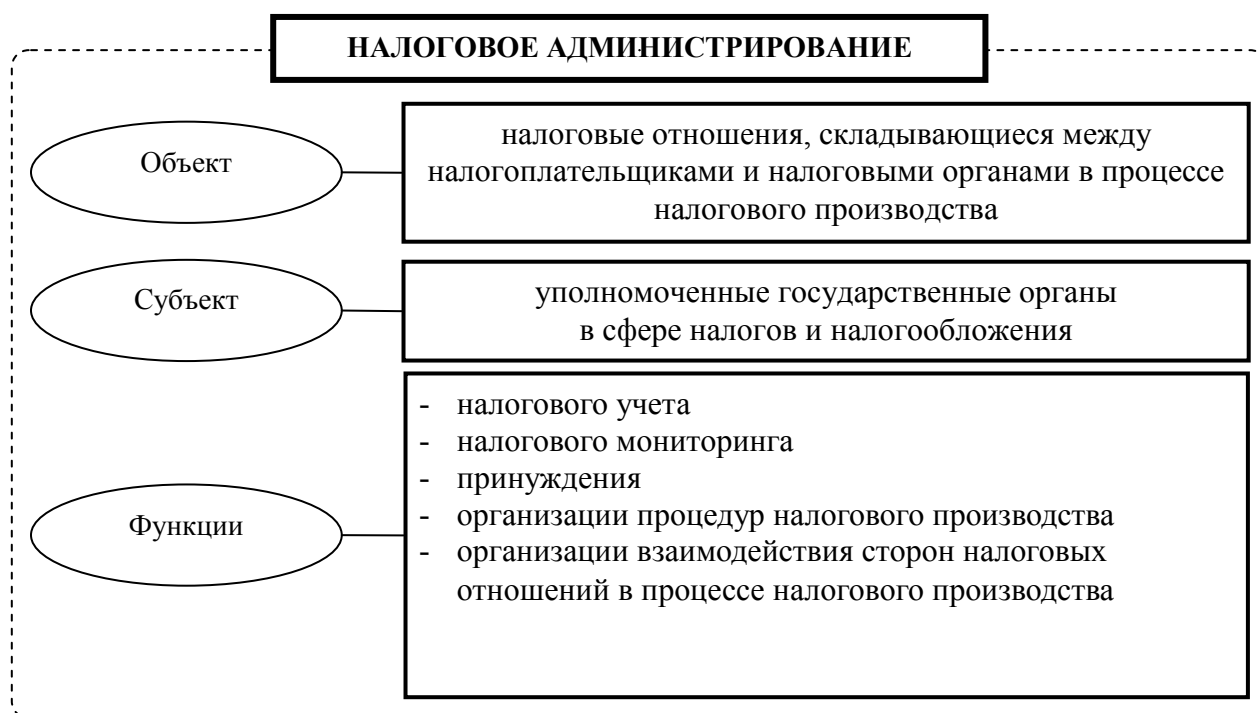


Рисунок 1.3 - Функции налогового администрирования⁷⁹

В заключении, основываясь на проведенном анализе, сделаем вывод, что налоговое администрирование как неотъемлемая часть управления налоговой системой, обеспечивающая своевременную и устойчивую аккумуляцию денежных средств в бюджет страны, представляет собой процесс регулирования налогового производства, направленный как на организацию процедур налогового производства (исчисление и уплату налогов, сборов и других обязательных платежей), так и на оптимизацию взаимоотношений,

⁷⁹ Составлено автором.

складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками (плательщиками сборов, взносов) в процессе исполнения налогового обязательства, включающее комплекс мер и процедур, ориентированных на повышение уровня налоговой культуры, укрепление доверия между участниками налоговых отношений, предупреждение, пресечение и недопущение налоговых правонарушений; информирование (консультирование) налогоплательщиков (плательщиков сборов, взносов); совершенствование способов взаимодействия субъектов налоговых отношений и межведомственного взаимодействия; сбор обязательных платежей, предусмотренных налоговым законодательством.

1.2 Особенности реализации режимов налогового администрирования

В России особый интерес к исследованию сущности налогового администрирования проявился в период масштабного внедрения достижений научно-технического прогресса в финансовую сферу и стремительной цифровизации экономики, что подтверждает необходимость отдельного изучения качественного изменения взаимоотношений между субъектами налоговых отношений в современных экономико-политических условиях с учетом особенностей национального налогового менталитета.

В мировой практике существуют три подхода к построению системы взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения⁸⁰:

- с позиции силы – государство в лице уполномоченных органов активно использует различные механизмы принуждения налогоплательщиков (плательщиков сборов и взносов) к максимальной уплате обязательных платежей, жестко подавляя при этом любое недовольство с их стороны за счет перевеса в силе государственного аппарата;

- с позиции права – взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками строятся на основе строгого соблюдения ими норм

⁸⁰ Цветков И.В. Партнерство в налоговой сфере: миф или реальность? / И. В. Цветков // Налоговед. – 2008. – № 6. – С. 13–14.

налогового законодательства; в случае возникновения правовых споров основная роль в их разрешении отводится независимому суду;

- с позиции интересов – построение взаимоотношений основывается не просто на соблюдении субъектами налоговых отношений действующего законодательства, а предполагает достижение на основе закона справедливого баланса интересов налогоплательщиков и интересов государства.

Многие экономически развитые страны уже сегодня успешно реализуют на практике систему взаимоотношений налоговых субъектов, организованных с позиции интересов участников налоговых отношений⁸¹.

Опыт зарубежных стран (Ирландия, Швейцария, США и другие) подтверждает их эффективность, поскольку выгоды и преимущества лучше любых угроз и репрессий побуждают действовать в нужном для общества и экономики направлении⁸². В работах иностранных исследователей доказано, что объем налоговых поступлений значительно выше в том случае, когда налоговый климат более мягкий, отсутствует жесткий контроль, а налогоплательщики чувствуют защиту со стороны государства⁸³. Основным требованием для организации налоговых отношений с позиции интересов их участников является наличие качественного налогового законодательства, соответствующего реальным общественным потребностям, отвечающего экономическим, политическим и иным интересам общества, обеспечивающего социальную справедливость и создание благоприятной среды в сфере налогов и налогообложения: высокий уровень налоговой культуры, восприятие обществом налоговых правонарушений как модели девиантного поведения, высокий уровень доверия и взаимного уважения между субъектами налоговых отношений.

В России налоговое законодательство, имеющее догоняющий характер

⁸¹ Clemenza C. Quality of services rendered by the municipal autonomous tax administration service / C. Clemenza, A. Gotera, R. Araujo // *Revista Venezolana de Gerencia* – 2010. – № 15 – pp. 103–124; Hauptman L. Improving tax administration services as a factor of tax compliance: The case of tax audit / L. Hauptman, M. Horvat, R. Korez-Vide // *Lex Localis* – 2014. – № 12 – pp. 481–501.

⁸² Цветков И.В. Об эффективной модели взаимоотношений в налоговой сфере / И.В. Цветков // *Финансы*. – 2008. – № 8. – С. 38–39.

⁸³ Martinez-Vazquez J. Multiple Modes of Tax Evasion: Theory and Evidence / J. Martinez-Vazquez, M. Rider // *National Tax Journal* – 2005. – Vol. 58 – pp. 51–76.

развития, не отвечает требованиям качества: нарушается социальная справедливость; существует сложность поиска и восприятия информации (громоздкость информации); отмечается «двойственность» трактовки норм права; отсутствует продуманность и обоснованность законов, влекущая постоянные изменения и поправки, при этом изменения направлены не на процесс развития и совершенствования законодательства, а на «латание дыр» в нем.

Отметим, что возможность реализации того или иного подхода к построению системы взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения зависит от особенностей налогового менталитета, под которым понимается отношение человека к исполнению налоговых обязательств. Так, если налоговое законодательство при желании можно изменить и усовершенствовать в короткие сроки, то из-за характерных свойств национального менталитета (устойчивость, постоянство, консерватизм) на него сложно воздействовать с помощью идеологических, административных, правовых или управленческих мер, так как он формируется ежедневно на протяжении всей истории государства под влиянием социальных, политических и экономических событий, происходящих как внутри страны, так и на международной арене.

Отметим, что в исследованиях Дайнека О.С., переработанных Карнышевым А.Д., Бурменко Т.Д., Ивановой Е.А., «сформулированы особенности налогового менталитета россиян:

1. Наличие нравственной составляющей оценки системы налогообложения, в которой она представляется как несправедливая, хотя люди выражают высокую степень согласия с тем, что налоги – неизбежное и разумное явление экономической жизни.

2. Согласие с мыслью о праве каждого гражданина на информацию об использовании налоговых средств, сочетающихся с невысоким показателем знания о принципах нынешней системы налогообложения.

3. В механизм формирования отношения к налогам в контексте их справедливости включаются: механизм сравнения в разных его проявлениях (с доходами других людей, «вчера» и «сегодня» налоги, с другими

странами и т.п.), механизм идентификации собственного экономического положения с экономической ситуацией в стране.

4. Крушение мифа о пропорциональной справедливости рынка (в зависимости от интенсивности труда) и отсюда понимание, что справедливость – это своего рода «общественный договор» между людьми с различным доходом.

5. Наличие у людей «механизма подравнивания вкладов и отдач», когда через уклонение от налогов люди «добирают» то, что не дает им государство.

6. Лица, в большей степени удовлетворенные своим потреблением, в такой же степени согласны с неизбежностью и разумностью налогов. Те, кто в меньшей степени довольны экономической ситуацией как потребители, чаще считают налоги кормушкой для чиновников»⁸⁴.

Налоговый менталитет имеет прямую взаимосвязь с уровнем доверия общества к государству: если налогоплательщики не доверяют власти, налоговый менталитет будет изменяться в худшую сторону, а также будет снижаться мотивация к исполнению налоговых обязательств⁸⁵.

Таким образом, особенность российского налогового менталитета заключается, с одной стороны, в понимании необходимости уплаты налогов и сборов, с другой – нежелании их платить, в том числе по причине недоверия к власти, недовольства результатами социальной политики, отсутствия заботы и поддержки со стороны государства. При этом уклонение от уплаты налогов в России не воспринимается обществом как девиантное поведение.

Следовательно, сегодня Россия не готова применить подход к построению системы взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения с позиции интересов. В настоящее время они построены на комбинации подходов силы и права, что объясняется несовершенным налоговым законодательством, существующим недоверием к налоговым органам и государству, низким уровнем налоговой культуры и особенностью российского налогового менталитета,

⁸⁴ Карнашев А.Д. Человек и собственность / А.Д. Карнашев, Т.Д. Бурменко, Е.А. Иванова – Иркутск: БГУЭП, 2006. – С. 311-312.; Дейнека О.С. Экономическая психология. Социально-политические проблемы / О.С. Дейнека – Санкт-Петербург: СПбГУ, 1999. – С. 86-87.

⁸⁵ Phillips M. Deterrence vs. Gamesmanship: Taxpayer Response to Targeted Audits and Endogenous Detection / M. Phillips // Journal of Economic Behavior & Organization. – 2014. – № 100 – pp. 81–98.

несовершенством организации процедур налогового производства.

Однако необходимость качественного изменения взаимоотношений, возникающих между субъектами налоговых отношений, с учетом особенностей национального менталитета, осознана и принята со стороны государства. Так, в 2011 году на Международной научно-практической конференции, проведенной Федеральной налоговой службой России (ФНС России), отмечался тот факт, что принуждение к соблюдению законодательства в России уже сформировано, а в отношении мер по поддержке добровольного соблюдения норм законодательства ощущается необходимость формирования и развития⁸⁶. Справедливо отмечает Мишустин М.В.: «сегодня задача Службы – не наказать налогоплательщика, а обеспечить такую информационно-методологическую поддержку, которая свела бы на нет многие налоговые нарушения»⁸⁷.

Отметим, что на период 2016-2020 гг. основными направлениями деятельности ФНС России, определенными Стратегической картой, стали в основном элементы налогового администрирования⁸⁸:

- обеспечение соблюдения налогового законодательства;
- создание комфортных условий для исполнения 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.

Таким образом, на возможность реализации каждого из подходов к организации взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения, в том числе с позиции интересов, оказывает непосредственное влияние качество налогового

⁸⁶ Кристенсен С. Международное налоговое правоприменение: от взаимодействия к координации. Думая о налогах по новому [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/conference/ru/> (дата обращения: 25.11.2018).

⁸⁷ Беляева М.А. Бизнес об итогах 20-летнего развития налоговой системы / М.А. Беляева // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 1. – С. 6.

⁸⁸ Федеральная налоговая служба. Приказ Федеральной налоговой службы от 15.12.2015 № ММВ-7-1/580@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2016-2020 годы» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71183100/> (дата обращения: 14.11.2018).

администрирования и уровень его организации, в том числе используемые способы взаимодействия сторон налоговых отношений. Мы считаем необходимым в зависимости от применяемого подхода к организации налоговых взаимоотношений выделить два режима налогового администрирования:

- режим принудительного налогового администрирования;
- режим партнерского налогового администрирования.

Рассмотрим взаимосвязь режима налогового администрирования и применяемого подхода к организации системы налоговых взаимоотношений.

При организации налоговых взаимоотношений с позиции силы применяется режим принудительного налогового администрирования. Последнее слабо развито как в части совершенствования процедур налогового производства с целью облегчения исполнения налогового обязательства для налогоплательщика, так и в части оптимизации взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства. В данном случае приоритетное значение приобретают налоговый контроль и принуждение (рисунок 1.4). Налогоплательщики обязаны выполнять требования налоговых органов, не имея при этом права «голоса» и права обжалования действий налоговых органов.

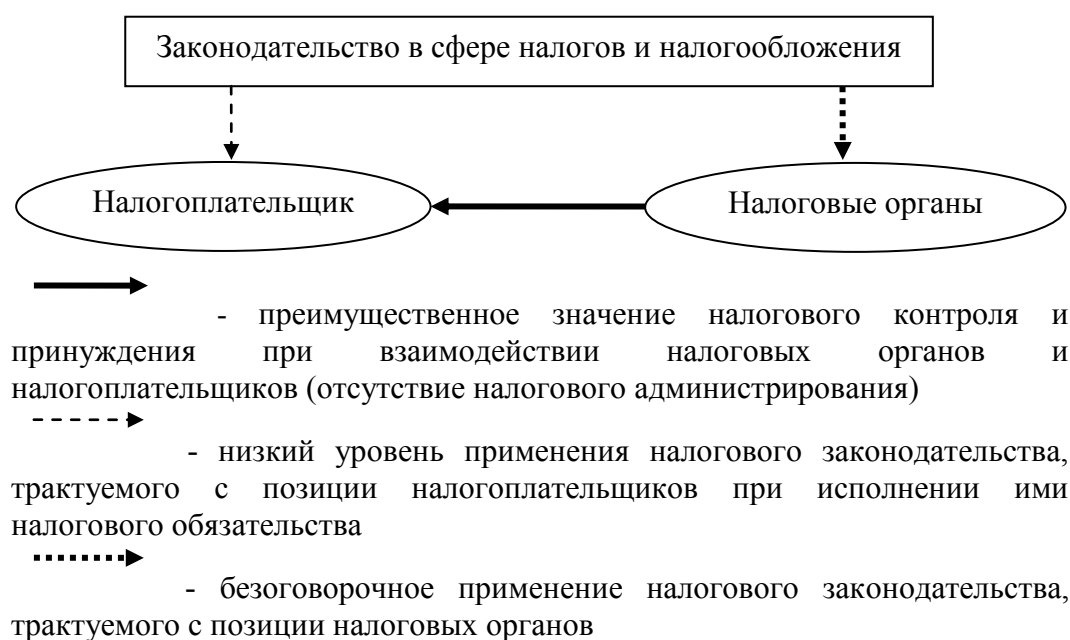


Рисунок 1.4 - Режим принудительного администрирования при организации

взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения с позиции силы⁸⁹

При организации налоговых взаимоотношений с позиции права налоговое администрирование утрачивает смысл в части оптимизации взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства, при этом в обязанности налоговых органов входит организация и совершенствование процедур налогового производства при применении режима принудительного налогового администрирования (рисунок 1.5). В данном случае взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками, возникающие в процессе исполнения налоговых обязательств, сведены до минимума и практически отсутствуют в результате наличия качественного налогового законодательства и высокого уровня налоговой культуры. Предполагается безоговорочное соблюдение налогового законодательства всеми субъектами налоговых отношений, добросовестное исполнение налогоплательщиками налоговых обязательств, своевременное и качественное исполнение функций налоговыми органами, в том числе осуществление налогового контроля, при этом все возникающие спорные вопросы решаются исключительно в судебном порядке.

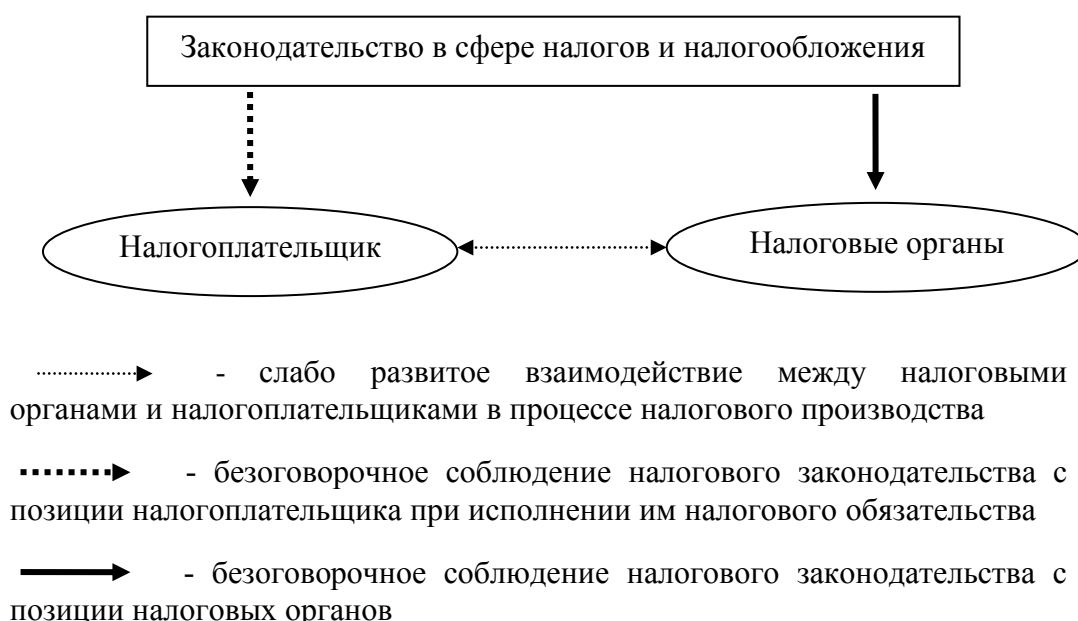
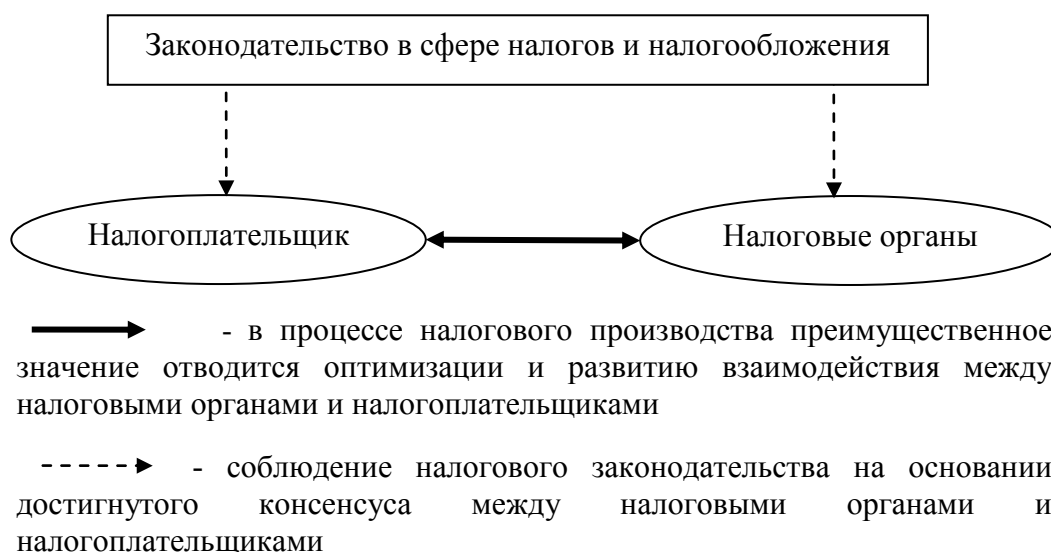


Рисунок 1.5 - Режим принудительного администрирования при организации

⁸⁹ Составлено автором.

взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения с позиции права⁹⁰

При организации налоговых взаимоотношений с позиции интересов применяется режим партнерского налогового администрирования. Налоговому администрированию, как в части совершенствования процедур налогового производства, так и в части оптимизации взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства, отводится значимая роль (рисунок 1.6). В данном случае акцент делается на достижении баланса частных интересов налогоплательщиков и публичных интересов государства, внесудебном урегулировании налоговых споров и взаимной ответственности субъектов налоговых отношений, развитии налогового мониторинга, практической реализации принципа сотрудничества, исключающего формальный подход к применению норм налогового законодательства. При этом налоговому контролю и принуждению отводится второстепенная роль, так как главной задачей является не выявление и устранение уже совершенных правонарушений и привлечение нарушителей к ответственности, а недопущение и предупреждение совершения нарушений с целью своевременного и полного аккумулирования предусмотренных налоговым законодательством средств в бюджет.



⁹⁰ Составлено автором.

Рисунок 1.6 - Режим партнерского администрирования при организации взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения с позиции интересов⁹¹

С учетом особенностей современного этапа организации налогового администрирования (режим принудительного налогового администрирования) в России достоинства и недостатки каждого из подходов к построению системы взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 - Достоинства и недостатки организации взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения с позиции силы, права и интересов в России

Достоинства	Недостатки
Взаимоотношения с позиции силы	
- своевременность и полнота поступления в бюджет обязательных налоговых и иных платежей (высокий уровень собираемости налогов, сборов и взносов)	- снижение деловой активности налогоплательщиков и конкурентоспособности экономики, замедление темпов роста национальной экономики - пренебрежение уполномоченными представителями государства правовыми нормами и регламентами - отсутствие взаимного доверия между субъектами налоговых отношений - повышение уровня коррупции и количества налоговых правонарушений - необходимость высоких трудовых, временных и финансовых затрат для проведения налогового контроля - применение налоговыми органами и налогоплательщиками нечестных способов взаимодействия
Взаимоотношения с позиции права	
- справедливость - предсказуемость - равенство субъектов налоговых отношений перед законом и судом	- догоняющий характер развития налогового законодательства, которое отстает от развития общественных экономических отношений, значительное влияние низкого качества законодательства на взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками (наличие прямой и тесной взаимосвязи) - правовое противостояние (разногласия в сфере налогов и налогообложения, возникающие в результате

⁹¹ Составлено автором.

	неоднозначности трактовки правовых норм) и, как следствие, эскалация конфликтов и нарушение «нормальных» отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками - необходимость организации жесткого контроля за соблюдением налогового законодательства, что требует
--	--

Продолжение таблицы 1.1

Достоинства	Недостатки
	высоких трудовых, временных и финансовых затрат - сложность обеспечения безукоризненного знания и беспрекословного соблюдения налогового законодательства налоговыми органами и налогоплательщиками - уклонение налогоплательщиками от судебного разрешения налоговых споров (страх налогоплательщиков неверного истолкования характера их бизнеса и необоснованные налоговые преследования), что способствует развитию коррупции и теневой экономики - игнорирование специфики деятельности налогоплательщиков
Взаимоотношения с позиции интересов	
- принцип сотрудничества, исключая формальный подход к применению норм налогового законодательства - достижение баланса частных интересов налогоплательщиков и публичных интересов государства - внесудебное урегулирование налоговых споров и гарантия отсутствия преследования за ошибки налоговых органов либо негативное решение суда - четкие условия налогообложения	- сложность организации честного и полного информирования налогоплательщиками налоговых органов обо всех имеющих значение для налогообложения обстоятельствах их деятельности и бизнеса (низкий уровень налоговой культуры и особенность российского менталитета) - отсутствие доверия налогоплательщиков к налоговым органам (государству) - отсутствие заинтересованности в развитии партнерских отношений при ожидании получения большей выгоды от неформальной договоренности - невозможность (очень длительный срок) получения налогоплательщиками от налоговых органов комментариев и подробных разъяснений по вопросам налогового производства - сложность обеспечения безукоризненного знания и соблюдения налогового законодательства, как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков, низкий уровень налоговых знаний субъектов налоговых отношений

	- высокий риск сложных и долгосрочных процедур согласования позиций субъектов налоговых отношений
--	---

По нашему мнению, в ближайшей перспективе с учетом качества российского налогового законодательства, особенностей менталитета россиян и уровня налоговой культуры в России необходимо перестроить систему взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения в соответствии с промежуточной позицией между подходами права и интересов (рисунок 1.7). Данная задача может быть решена путем оптимизации налогового администрирования и одновременного применения, как режима принудительного налогового администрирования, так и режима партнерского налогового администрирования. В данном случае налоговое администрирование и налоговый контроль должны быть дополняющими друг друга процедурами, а практическая реализация принципа сотрудничества, исключающего формальный подход к применению норм налогового законодательства, должна быть «обоснованной» и не противоречащей принципу «закон для всех един» (должен применяться абсолютно ко всем налогоплательщикам, имеющим на это право). Таким образом, предоставление налоговых преференций и частота проведения налогового контроля должны зависеть от статуса налогоплательщика («добросовестный» и «недобросовестный»), формирующегося в зависимости от степени соблюдения им налогового законодательства и добросовестного исполнения налоговых обязательств. К добросовестному налогоплательщику должен применяться режим партнерского налогового администрирования: предоставляться дополнительное право получения налоговых поощрений и преференций, предусмотренных налоговым законодательством; в отношении деятельности налогоплательщика следует проводить меньшее количество мероприятий налогового контроля, стремящееся к нулю; в случае возникновения налоговых споров они должны решаться преимущественно путем внесудебного урегулирования. К недобросовестному налогоплательщику необходимо применять режим принудительного налогового администрирования, который не предполагает

предоставления дополнительных налоговых поощрений и преференций, при этом деятельность налогоплательщика должна подвергаться жесткому налоговому контролю.



Рисунок 1.7 - Режимы партнерского и принудительно администрирования при организации взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения с промежуточной позиции между подходами права и интересов⁹²

С целью развития и оптимизации налогового администрирования нами предложена его классификация по следующим критериям (таблица 1.2):

1) Уровень осуществления налогового администрирования: федеральное, региональное и территориальное. В основе – структура налоговой службы России, которая является иерархичной и выстроенной в соответствии с территориальным устройством государства.

2) Масштаб регулирования: национальное (процедуры администрирования регулируются национальным законодательством) и международное (администрирование регламентируется нормами международного законодательства).

Отметим, что в каждой стране процесс национального налогового

⁹² Составлено автором.

администрирования имеет свои особенности и характерные черты. В России налоговое администрирование на данный момент регулируется следующими нормативно-правовыми актами: Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам»⁹³, Письмо ФНС РФ от 23.03.2009 № ММ-18-1/54 «О мерах налогового администрирования»⁹⁴ и др.

Ярким примером регулирования налогового администрирования на международном уровне является принятое Решение Интеграционного комитета Евразийского экономического сообщества от 05.04.2002 № 75 «Об основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах-членах ЕврАзЭС»⁹⁵.

Отметим, что в России правила международных договоров считаются приоритетными по отношению к правилам национального законодательства. Согласно статье 7 Налогового кодекса Российской Федерации «Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации»⁹⁶.

3) В зависимости от статуса налогоплательщика или налогового агента: дифференцированное и нейтральное налоговое администрирование. Первое

⁹³ Федеральная налоговая служба. Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам [Электронный ресурс] – Режим доступа:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=311376&md=D8A74FCA3192A5DE15A9DEAA2428B4F1&from=288808-8#08635182281419314> (дата обращения: 21.07.2018).

⁹⁴ Федеральная налоговая служба. Письмо ФНС РФ от 23.03.2009 № ММ-18-1/54 «О мерах налогового администрирования» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_86569/ (дата обращения: 21.07.2018).

⁹⁵ Решение Интеграционного Комитета Евразийского экономического сообщества от 05.04.2002 №75 «Об Основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах – членах ЕврАзЭС» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/1156182/> (дата обращения: 22.07.2018).

⁹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/d5cfcfa2027b0f0722a92e374886ddf40a86b0e2/ (дата обращения: 03.07.2018).

осуществляется в случае, когда налоговым законодательством предусмотрены послабления, преференции и поощрения для «добросовестных» налогоплательщиков или налоговых агентов; нейтральное – если не предусмотрены.

4) В зависимости от категории налогоплательщика (налогового агента), который является одной из сторон налоговых взаимоотношений: налоговое администрирование физических лиц (индивидуальных предпринимателей) и налоговое администрирование организаций.

5) В зависимости от направления налогового администрирования: направленное на совершенствование процедур налогового производства и направленное на оптимизацию взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства.

6) В зависимости от режима взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков в части режима доступа к данным бухгалтерского и налогового учета: налоговое администрирование в режиме реального времени (налоговый мониторинг) и налоговое администрирование в режиме предоставления отчетности (режим ожидания налоговыми органами предоставления отчетности налогоплательщиком).

7) В зависимости от способа взаимодействия субъектов налоговых отношений: контактное налоговое администрирование, которое осуществляется при бумажном документообороте, и автоматизированное (бесконтактное) налоговое администрирование, осуществляемое при организации электронного и цифрового документооборота.

8) В зависимости от подхода к организации системы налогового администрирования: на основе бумажных носителей, электронное и цифровое (смарт-контракты). Отличия данных подходов рассмотрены во второй главе диссертационной работы.

9) В зависимости от подхода к организации электронно-цифровой

системы документооборота⁹⁷: налоговое администрирование в централизованных электронных системах и налоговое администрирование в децентрализованных системах смарт-контрактов.

Таблица 1.2 - Классификация налогового администрирования

Критерий классификации	Виды налогового администрирования
Уровень осуществления налогового администрирования	- Федеральное - Региональное - Территориальное
Масштаб регулирования налогового администрирования	- Национальное - Международное
Статус налогоплательщика (налогового агента)	- Дифференцированное - Нейтральное
Категория налогоплательщика (налогового агента)	- Налоговое администрирование физических лиц (индивидуальных предпринимателей) - Налоговое администрирование организаций
Направление налогового администрирования	- Направленное на совершенствование процедур налогового производства - Направленное на оптимизацию взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства
Режим взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков	- В режиме реального времени (налоговый мониторинг) - В режиме предоставления отчетности
Способ взаимодействия субъектов налоговых отношений	- Контактное - Автоматизированное (безконтактное)
Режим налогового администрирования	- Партнерское налоговое администрирование - Принудительное налоговое администрирование
Подход к организации системы налогового администрирования	- На основе бумажных носителей - Электронное - Цифровое (смарт-контракты)
Подход к организации электронно-цифровой системы документооборота	- В централизованных электронных системах - В децентрализованных системах смарт-контрактов

⁹⁷ Танющева Н.Ю. Централизованный и децентрализованный подходы к организации систем электронных денег: настоящее и будущее / Н.Ю. Танющева, Е.И. Дюдикова // Финансы и кредит. – 2016. – № 29 – С. 18.

Выделенные режимы налогового администрирования и приведенная классификация позволяют раскрыть многообразие видов налогового администрирования, понимание и знание которых может способствовать дальнейшему его развитию и, как следствие, стабилизации финансовой системы России.

В результате, нами сделан следующий вывод. В современной России применяется режим принудительного налогового администрирования при организации взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения согласно промежуточной позиции между подходами силы и права, что оказывает отрицательное влияние на бюджет и экономику страны, а также не соответствует требованиям социально-экономических отношений. При этом отметим, что на сегодняшний день Россия с учетом качества российского налогового законодательства, особенности менталитета россиян и уровня налоговой культуры не готова к построению системы взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения с позиции интересов и к применению исключительно режима партнерского налогового администрирования. По нашему мнению, целесообразным является переход к системе взаимоотношений, основанной с промежуточной позиции между подходами права и интересов, и применение, как партнерского, так и принудительного налогового администрирования в зависимости от статуса налогоплательщика.

Начальный этап такого перехода заключается в повышении эффективности налогового администрирования в части оптимизации взаимодействия сторон налоговых отношений и развития процедур, которые упрощают, ускоряют и облегчают исполнение налоговых обязательств для налогоплательщиков и снижают нагрузку на налоговые органы по осуществлению их повседневной деятельности, в том числе проведению налогового контроля и налогового мониторинга.

Сегодня для государства необходима система налогового администрирования, которая обеспечила бы стабильное, полное и своевременное

поступление денежных средств в бюджет и улучшила бы налоговый климат в стране через формирование доверия и уважения налоговых органов и налогоплательщиков друг к другу.

1.3 Трансформация механизма налогового администрирования в условиях цифровизации экономики

Государственный бюджет, доходную часть которого преимущественно составляют налоги, является основным финансовым источником решения важнейших экономических и социальных задач в стране, включая инновационное развитие государства. Поэтому в современных условиях в России уделяется пристальное внимание решению стратегической задачи, заключающейся в повышении эффективности налогового администрирования, обеспечивающего полное и своевременное поступление предусмотренных российским налоговым законодательством платежей в государственный бюджет. Согласно Концепции долгосрочного социально-экономического развития России на период до 2020 года, одним из направлений достижения «цели долгосрочной денежно-кредитной и бюджетной политики является создание необходимых предпосылок для поддержания высоких ... темпов экономического роста, обеспечение макроэкономической стабильности и предсказуемости изменения макроэкономических параметров, последовательного снижения уровня инфляции» путем «усиления стимулирующего влияния налоговой системы на развитие экономики при одновременном устойчивом выполнении фискальной функции», при этом администрирование налогов и сборов должно быть эффективным и «предусматривать упрощение налоговой системы, снижение издержек налогоплательщиков, связанных с исполнением налогового законодательства», упрощение процесса взаимодействия налоговых органов и

налогоплательщиков⁹⁸.

Несомненно, мы солидарны с мнением Ефремовой Т.А., считающей, что «эффективность налогового администрирования является индикатором состояния налоговой системы, ее целостности, устойчивости, фискальной и экономической эффективности. От того, насколько она высокая, зависит стабильность наполнения бюджетной системы страны налоговыми платежами, своевременность выявления и предупреждения совершения налоговых правонарушений, обеспечение комфортных условий налогоплательщикам при исполнении ими конституционных обязанностей по уплате налогов.

В то же время невысокий уровень налогового администрирования снижает поступление налогов в бюджет, приводит к росту вероятности совершения налоговых правонарушений и, как следствие, нагнетает социальную напряженность в обществе и подрывает экономическую безопасность страны»⁹⁹.

Отметим, что вопрос эффективности налогового администрирования (понятие, принципы, показатели, параметры и другое) в настоящее время однозначно не определен ни в российской нормативно-правовой базе, ни в экономической литературе, что требует его детального изучения и исследования.

Эффективность налогового администрирования в значительной мере зависит от принципов его функционирования, которые должны быть определены государством и составлять основу самого процесса.

Пайзулаев И.Р. под принципами организации налогового администрирования понимает «основополагающие требования к построению рациональной системы налогового администрирования, реализация которых позволит обеспечить необходимую эффективность регулирующих и контрольных мероприятий и, следовательно, увеличение поступлений налоговых платежей в бюджет. ... Установление перечня принципов налогового администрирования

⁹⁸ Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р «Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=308069&rnd=51ECB698D01B90F6D4C5439F831EC43F&from=212832-23#006160321719364115> (дата обращения: 01.08.2018).

⁹⁹ Ефремова Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика: дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна. – Саранск, 2017. – С. 56.

является одним из основных вопросов, по которым определяются критерии эффективности налогового администрирования»¹⁰⁰.

Несмотря на тот факт, что в международных документах, регулирующих налоговые отношения, установлены основные принципы налогового администрирования, в российском налоговом законодательстве на сегодняшний день они не закреплены, что затрудняет повышение эффективности данного процесса и его оптимизации.

Так, Решением Интеграционного комитета Евразийского экономического сообщества от 05.04.2002 № 75 «Об основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах-членах ЕврАзЭС» определены следующие основные принципы налогового администрирования:

- «придание ведомственным нормативным правовым актам большей четкости, не оставляющей места для неоднозначного толкования;
- совершенствование норм и кодификация правил, регламентирующих деятельность налоговой администрации и налогоплательщиков;
- совершенствование организационной структуры аппарата налоговых органов;
- совершенствование контроля за соблюдением налогового законодательства, пресечение «теневых» экономических операций;
- организация работы по оперативному доведению до налогоплательщиков информации о действующем законодательстве и разъяснению порядка его применения;
- повышение налоговой грамотности и информированности налогоплательщиков за счет расширения сферы предоставляемых им информационных услуг;
- сокращение налоговых льгот;
- развитие информационных технологий в налоговой системе;
- обеспечение взаимодействия совместных информационных систем

¹⁰⁰ Пайзулаев И.Р. Становление и развитие системы налогового администрирования в Российской Федерации (вопросы теории и практики): дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Пайзулаев Ислам Расулович. – Москва, 2012. – С. 42-50.

управления;

- установление единых правил обеспечения соответствия документированных сведений о налогоплательщике конкретному лицу;
- повышение результативности рассмотрения налоговых споров;
- расширение практики решения споров с налогоплательщиками в досудебном порядке;
- унификации норм и правил в области контроля трансфертного ценообразования;
- установление равных мер ответственности за идентичные по характеру налоговые правонарушения;
- унификация положений соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал»¹⁰¹.

Следует отметить, что в экономическом словаре под принципами (от лат. *principium* - основа, начало) понимаются «основные, исходные положения какой-либо теории, основные правила деятельности; установившиеся, укоренившиеся, общепринятые, широко распространенные правила хозяйственных действий и свойства экономических процессов»¹⁰². По нашему мнению, вышеперечисленные принципы являются, скорее, направлениями деятельности, чем принципами налогового администрирования, при этом не все направления напрямую относятся к налоговому администрированию (например, на наш взгляд, придание ведомственным нормативным правовым актам большей четкости, не оставляющей места для неоднозначного толкования, унификации норм и правил в области контроля трансфертного ценообразования, установления равных мер ответственности за идентичные по характеру налоговые правонарушения следует отнести к правовым направлениям; совершенствование контроля за соблюдением

¹⁰¹ Решение Интеграционного Комитета Евразийского экономического сообщества от 05.04.2002 №75 «Об Основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах - членах ЕврАзЭС» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/1156182/> (дата обращения: 22.07.2018).

¹⁰² Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67315/2149aa9e07dda9bbf502e088d8d0a38e8fb94f2e/ (дата обращения: 10.10.2018).

налогового законодательства и повышение результативности рассмотрения налоговых споров являются направлениями деятельности в сфере налогового контроля; сокращение налоговых льгот – направлением налоговой политики).

В Мировом Налоговом кодексе определены более конкретизированные принципы налогового администрирования, однако не раскрывается полный их перечень:

1) «унификация налоговых органов;
2) самостоятельное начисление налогов налогоплательщиками, а также исполнение ими законов за счет:

- осуществления процедур информирования налогоплательщиков по вопросам налогообложения;

- четкости трактовки правовых норм по налогообложению и единого подхода в их применении;

- высокого уровня компетентности работников налоговых органов;

- строго регламентированного перечня налоговых санкций (в отношении и налогоплательщиков, и налоговых органов);

3) «прозрачность» сбора налоговых платежей за счет:

- удержания налогов у источника (по мере возможности);

- наличия идентификационных номеров налогоплательщиков;

- документального подтверждения совершенных хозяйственных операций;

- применения компьютерной системы обработки данных;

- повсеместного распространения аудиторских проверок в целях подтверждения основных налоговых расчетов;

4) централизация информации, касающейся внешнеторговых и внутренних операций налогоплательщика (создание единой базы данных)»¹⁰³.

Неоценимый вклад в определение перечня принципов налогового администрирования внесли Ефремова Т.А.¹⁰⁴, Калинина И.В.¹⁰⁵, Измайлов А.Т.¹⁰⁶,

¹⁰³ Филиппева Е.А. Налоговое администрирование: сравнительный анализ российской системы и Основ Мирового Налогового Кодекса / Е. А. Филиппева // Учет и контроль. – 2007. – № 2. – С. 22–25.

¹⁰⁴ Ефремова Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика: дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна. – Саранск, 2017. – 390 с.

Смит А.¹⁰⁷, Сердюков А.Э.¹⁰⁸, Куклина Т.В.¹⁰⁹, Теремецкий В.И.¹¹⁰, Арутюнян О.К.¹¹¹ и другие.

Так, Сердюков А.Э. выделяет три основных принципа налогового администрирования: справедливость, предсказуемость и эффективность¹¹².

Хомяков А.П. считает, что налоговое администрирование базируется на следующих принципах: «законности, гласности, открытости и прозрачности; справедливости, всеобщности налогообложения и равенства налогоплательщиков перед законом; беспристрастности; определенности налогов и сборов, удобства; эффективности; добровольного исполнения налоговой обязанности; ответственности компетентных органов и лиц за ненадлежащее исполнение процессуальных действий и принятых решений; права на защиту субъектов налогового администрирования; презумпции невиновности налогоплательщика; соблюдения налоговой тайны; неотвратимости юридической ответственности»¹¹³.

По мнению Ефремовой Т.А., налоговое администрирование осуществляется «на основе принципов, присущих как налоговому администрированию в целом, так и отдельным его составляющим: налоговому планированию, учету, анализу, контролю налоговых поступлений, налоговому регулированию, а также организации взаимодействия с налогоплательщиками»¹¹⁴.

По нашему мнению, существующие авторские перечни принципов налогового администрирования либо не раскрывают полностью их состав, либо

¹⁰⁵ Калинина И.В. О некоторых международных принципах налогового администрирования / И.В. Калинина // *Налоговед.* – 2005. – № 9. – С. 22-24.

¹⁰⁶ Измайлов А.Т. Налоговое администрирование и его значение в повышении собираемости налогов: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Измайлов Алексей Тахирович. - Москва, 2005. – 22 с.

¹⁰⁷ Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит – Москва: ЭКСМО, 2016. – 1056 с.

¹⁰⁸ Сердюков А.Э. Обеспечение контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах в 2006 году / А.Э. Сердюков // *Российский налоговый курьер.* – 2006. – № 9. – С. 10–14.

¹⁰⁹ Куклина Т.В. Налоговое администрирование в РФ: сущность, принципы и основные проблемы / Т.В. Куклина // *Вестник Томского государственного университета.* – 2009. – № 329. – С. 179–181.

¹¹⁰ Теремецкий В.И. Принципы налогового администрирования / В.И. Теремецкий // *Человек: преступление и наказание.* – 2013. – № 1. – С. 203–206.

¹¹¹ Арутюнян О.К. Основные принципы и методы налогового администрирования / О.К. Арутюнян // *Актуальные вопросы экономических наук.* – 2015. – № 45. – С. 90–99.

¹¹² Сердюков А.Э. Администрирование налогов в России принципы и пути развития [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/5241442/> (дата обращения: 28.06.2018).

¹¹³ Хомяков А.П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования / А. П. Хомяков // *Финансовое право.* – 2011. – № 4. – С. 34–38.

¹¹⁴ Ефремова Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика: дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна. – Саранск, 2017. – С. 92–93.

перечисляют те принципы, которые налоговое администрирование, на наш взгляд, не выполняет, связывая их с его функциями и рассматривая экономическую сущность налогового администрирования через призму соответствующей трактовки.

Отметим, что в экономической литературе и российском законодательстве на сегодняшний день отсутствует единый признаваемый всеми перечень принципов налогового администрирования. Справедливо отмечает Пепеляев С.Г., считающий, что «основные принципы непосредственно определяют структуру и объем полномочий налоговых органов. Максимальное воплощение этих принципов должно быть провозглашено целью их деятельности. Они же лежат в основе оценки законности конкретных действий и решений налоговой администрации»¹¹⁵.

С учетом особенностей налоговой системы, российского менталитета и уровня налоговой культуры в России, основываясь на имеющихся научных трудах и международных нормативно-правовых документах, выделим следующие основные принципы эффективного налогового администрирования:

- принцип законности – налоговое администрирование должно осуществляться в строгом соответствии с установленными нормами российского законодательства и международных нормативно-правовых документов;
- принцип объективности – все противоречия и неясности норм налогового законодательства, возникшие в результате налогового администрирования, должны толковаться в пользу налогоплательщика;
- принцип единства – в процессе налогового администрирования должен применяться единый подход со стороны всех субъектов налоговых отношений к трактовке и применению налогового законодательства на территории всей страны (единое налоговое пространство России);
- принцип равенства – на процесс и результаты налогового администрирования не должны влиять действия, носящие дискриминационный характер в отношении расы, национальности, пола, гражданства, возраста,

¹¹⁵ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева – Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.– С. 68.

общественного положения, религиозных и политических убеждений, формы собственности и другие подобные критерии объекта, на которое направлено администрирование;

- принцип всеобщности – налоговое администрирование должно осуществляться в отношении абсолютно всех налогоплательщиков;

- принцип нейтральности – при осуществлении налогового администрирования должны отсутствовать связь и зависимость между администратором (налоговым органом, осуществляющим налоговое администрирование) и объектом, подлежащим администрированию, которые могут оказать влияние на его результат;

- принцип обмена информацией между налоговыми органами и иными государственными структурами – в процессе налогового администрирования должна быть обеспечена возможность взаимодействия и обмена информацией между налоговыми органами и иными государственными структурами с целью ее проверки и оптимизации налогового администрирования;

- принцип экономичности – при налоговом администрировании достижение максимального результата должно осуществляться при минимальных затратах;

- принцип цифровизации – в рамках налоговой системы с целью автоматизации налогового администрирования должна функционировать единая электронно-цифровая система данных, позволяющая собирать, обмениваться, отражать, хранить и анализировать информацию налогоплательщиков, выявлять налоговые правонарушения, проводить оперативный мониторинг и контроль;

- принцип соблюдения налоговой тайны – вся информация, собранная в процессе налогового администрирования и составляющая налоговую тайну, не должна подлежать разглашению; доступ к ней могут иметь только уполномоченные представители государственных органов;

- принцип открытости – в процессе налогового администрирования информация, не составляющая налоговую тайну, должна быть доступной для всех субъектов налоговых отношений, как внутренних, так и внешних;

- принцип оперативности – предоставление и доведение до налогоплательщиков информации по вопросам налогов и налогообложения, в том числе разъяснения порядка применения норм налогового законодательства, должны предоставляться оперативно в максимально сжатые сроки.

- принцип точности и достоверности – предоставляемые налогоплательщику решения, пояснения, разъяснения, предупреждения, предложения и результаты налогового администрирования должны быть изложены в понятной форме, документально оформлены и соответствовать фактически существующим обстоятельствам, выявленным в ходе осуществления налогового администрирования, а также содержать вывод о соответствии или несоответствии налоговому законодательству совершенных действий с ссылкой на соответствующий нормативно-правовой документ;

- принцип самоначисления – администраторы должны проводить текущий контроль за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой перечисления в бюджетную систему страны сумм обязательных платежей, участвовать в процедуре согласования и утверждении возникающих у налогоплательщиков вопросов в сфере налогов и налогообложения, вести разъяснительную деятельность, в том числе носящую рекомендательный характер, так как исчисление и уплата налогов в бюджетную систему налогоплательщиками осуществляется самостоятельно;

- принцип простоты – требования и процедуры налогового администрирования должны быть понятными и выполнимыми для налогоплательщиков в установленные законодательством сроки с позиции организации и необременительными – с позиции финансов;

- принцип удобства взаимодействия субъектов налоговых отношений – при осуществлении налогового администрирования налогоплательщик в случаях, предусмотренных законом, должен иметь право выбора способа и режима взаимодействия с налоговыми органами (документальный, электронный, цифровой документооборот);

- принцип дифференциации – в зависимости от качества (добросовестно

или нет) исполнения налогового обязательства налогоплательщиком в отношении него должны проводиться разные режимы налогового администрирования, которые балансируют публичные интересы государства и частные интересы налогоплательщиков: к добросовестным налогоплательщикам должен применяться партнерский режим налогового администрирования, к недобросовестным – принудительный;

- принцип качества – администраторы должны отвечать требованиям честности, компетентности, грамотности, эффективности, справедливости, доброжелательности, профессионализма, вежливости, внимательности, тактичности при осуществлении налогового администрирования;

- принцип соблюдения прав человека и гражданина – в процессе налогового администрирования субъекты налоговых взаимоотношений должны внимательно и уважительно относиться друг к другу, не унижая честь и достоинство;

- принцип сотрудничества – налоговое администрирование должно способствовать повышению уровня доверия между субъектами налоговых отношений, формированию модели девиантного поведения по отношению к налоговым правонарушениям, обеспечению условий, способствующих добровольному исполнению налоговых обязательств налогоплательщиками;

- принцип второго шанса (предупреждения налоговых правонарушений) – в отличие от налогового контроля, одним из основных принципов которого является неотвратимость наказания за совершение налоговых правонарушений, в случае первичного предупреждения о наличии налогового правонарушения в отчетном периоде, выявленного в процессе налогового администрирования, юридическая ответственность на налогоплательщика не накладывается;

- принцип неотвратимости наказания – за налоговые правонарушения, выявленные в ходе налогового администрирования, субъекты налоговых отношений (налоговые органы и налогоплательщики) должны нести материальную и административную ответственность, предусмотренную российским законодательством; налогоплательщик должен нести ответственность

в случае совершения в отчетном периоде повторного аналогичного правонарушения или не устранения налогового правонарушения, в отношении которого он получил предупреждение от администратора;

- принцип защиты прав – налогоплательщики должны иметь право и возможность как обжалования действий и решений налоговых органов на любой стадии осуществления налогового администрирования, так и в случае предъявления неправомерных требований администраторов не исполнять их.

Отметим, что налоговое администрирование должно соответствовать приоритетам налоговой политики и налоговой реформы, поэтому принципы «не могут быть чем-то незыблемым и однозначным. Изменяется ситуация, условия деятельности или поведения – изменяются и принципы, которыми руководствовались люди в своей деятельности, поведении»¹¹⁶. Указанные принципы налогового администрирования имеют неразрывную взаимосвязь, поэтому на сегодняшний день несоответствие налогового администрирования хотя бы одному из вышеперечисленных принципов делает его неэффективным процессом.

Точное определение понятия «эффективность» в своих трудах дает Хачатуров Т.С.: «Эффективность ... социальная и экономическая представляет собой отношение экономического или социального эффекта к необходимым для его достижения затратам»¹¹⁷. Таким образом, эффективность налогового администрирования (ЭФна) представляет собой отношение результатов работы по осуществлению налогового администрирования ($R_{на}$) к затратам на его проведение ($З_{на}$) и рассчитывается по формуле (1):

$$ЭФ_{на} = \frac{R_{на}}{З_{на}} \quad (1)$$

Из формулы следует, что налоговое администрирование считается эффективным тогда, когда работа по осуществлению налогового администрирования является результативной, а сумма затрат на его проведение –

¹¹⁶ Пайзулаев И.Р. Становление и развитие системы налогового администрирования в Российской Федерации (вопросы теории и практики): дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Пайзулаев Ислам Расулович. – Москва, 2012. – С. 55.

¹¹⁷ Хачатуров Т.С. Эффективность капитальных вложений / Т. С. Хачатуров. – Москва: Экономика, 1979. – С. 22.

минимальной. В данном случае существует прямая зависимость между эффективностью и результатом работы; обратная – между эффективностью и затратами на проведение налогового администрирования, к которым относятся материальные, трудовые и финансовые затраты налоговых органов, направленные на обеспечение возможности осуществления налогового администрирования (заработная плата, расходы на техническое вооружение, расходы на функционирование программного обеспечения, расходы на проведение исследовательской деятельности в сфере налогового администрирования, расходы на совершенствование процедур налогового производства и другое). Однако отметим, что между результатом работы и затратами также существует связь: работа по осуществлению налогового администрирования будет нерезультативной в случае ее недофинансирования.

При оценке эффективности налогового администрирования необходимо учитывать, что результат работы по осуществлению налогового администрирования должен оцениваться одновременно, как с экономического, так и социального аспекта.

На результат работы по осуществлению налогового администрирования в совокупности значительно влияют три показателя (рисунок 1.8):

- время осуществления налогового администрирования;
- производительность труда администраторов;
- качество работы по осуществлению налогового администрирования.



Рисунок 1.8 - Критерии оценки результата работы по осуществлению
налогового администрирования¹¹⁸

Время осуществления налогового администрирования. Налоговое администрирование считается наиболее эффективным, если осуществляется по отношению к налогоплательщику непрерывно ($t \rightarrow \infty$). Таким образом, чем больший период деятельности налогоплательщика подвергается оперативному налоговому администрированию, тем результативнее работа по его осуществлению.

Производительность труда администраторов. Производительность труда администраторов при оценке результатов работы по осуществлению налогового администрирования зависит от опыта и навыков администраторов; уровня трудовой дисциплины и потери рабочего времени; технического вооружения.

Налоговое администрирование будет считаться эффективным в случае его осуществления опытными администраторами, при этом опыт должен оцениваться не только количеством проработанного времени, но и зависеть от следующих показателей работы сотрудников:

- объем выполненных работ за отчетный период и количество

¹¹⁸ Составлено автором.

выявленных налоговых правонарушений;

- количество совершаемых ошибок и допускаемых неточностей при осуществлении администрирования;
- количество обоснованных жалоб налогоплательщиков на работу налоговых администраторов;
- интенсивность прохождения курсов подготовки и повышения квалификации;
- результаты контрольной проверки знаний и навыков и другое.

Немаловажное значение на результат работы по осуществлению налогового администрирования оказывают уровень трудовой дисциплины и коэффициент потери рабочего времени.

Уровень трудовой дисциплины определяется по формулам (2) и (3):

$$У_{ТД} = \frac{Q_n}{Q_p} \quad (2)$$

где $У_{ТД}$ – уровень трудовой дисциплины;

Q_n – количество нарушителей;

Q_p – общее количество работающих или рабочих.

$$У_{ТД} = 1 - \frac{M}{N - M + n} \quad (3)$$

где M – количество всех нарушений;

N – величина, характеризующая нормативное поведение коллектива;

n – число всех поощрений;

1 – эталон, когда все работники соблюдают трудовую дисциплину.

В случае низкого уровня трудовой дисциплины налоговое администрирование не будет считаться эффективным. Вместе с этим нарушение трудовой дисциплины влияет на коэффициент потери рабочего времени.

Коэффициент потери рабочего времени рассчитывается с целью определения эффективности использования администратором регламентированного времени труда по следующей формуле (4):

$$K_{пот} = \frac{t_{пот} + t_{нтд} + (t_{фотл} - t_{нотл})}{t_{см}} \times 100\% \quad (4)$$

где $K_{\text{пот}}$ – коэффициент потери рабочего времени;

$t_{\text{пот}}$ – время потерь, понесенных в результате решения организационно-технических вопросов;

$t_{\text{нтд}}$ – время потерь, понесенных в результате нарушения трудовой дисциплины;

$t_{\text{фотл}}$ – затраченное время на отдых по факту;

$t_{\text{нотл}}$ – затраченное время на отдых по нормативу;

$t_{\text{см}}$ – время трудовой смены по нормативу.

Потери рабочего времени могут возникать по следующим причинам:

- законодательно-нормативные: временная нетрудоспособность, отпуск по беременности и родам, отпуск по уходу за ребенком, ежегодный отпуск, отпуск за свой счет и другое;
- нарушение трудовой дисциплины: конфликты в коллективе, прогулы, опоздания, забастовки, частые перекуры и перекусы, телефонные разговоры, занятость посторонними делами и личными проблемами, не связанные с выполнением функциональных обязанностей, и другое;
- организационно-технические: отсутствие Интернета, поломка компьютеров или других технических устройств (принтеров, картриджей, флеш-накопителей и т.д.), преобладание морально устаревшего оборудования, сбой в программном обеспечении, неэффективная организация взаимодействия отделов, очередь на прием к руководителям и иным должностным лицам, частые планерки и другое.

Таким образом, на потерю рабочего времени, в частности, и на результат работы по осуществлению налогового администрирования, в целом, напрямую оказывает влияние уровень технического вооружения налоговых органов, который можно определить, выделив следующие параметры:

1) Соотношение между современными автоматизированными средствами технической обработки и хранения информации, применяемые при осуществлении налогового администрирования, и морально устаревшими, не соответствующими необходимому уровню производительности:

а. преимущественное наличие современных автоматизированных средств технической обработки и хранения информации;

б. равное соотношение;

в. преобладание морально устаревшего оборудования над современным.

2) Локальная сеть, позволяющая ускорить обмен информации между участниками налогового администрирования:

а. наличие локальной сети, охватывающей все технические устройства;

б. наличие локальной сети, охватывающей часть технических устройств;

в. отсутствие локальной сети.

3) Система документооборота:

а. использование цифрового документооборота (централизованной системы с распределенным хранением данных);

б. использование электронного документооборота;

в. использование бумажного документооборота.

Уровень производительности труда администраторов значительно выше, если в их работе используются результаты научно-технического прогресса и систематически обновляются технические устройства, оборудование и программное обеспечение.

Качество работы по осуществлению налогового администрирования.

Анализируя качество работы по осуществлению налогового администрирования, необходимо отдельно рассматривать качество процесса и качество результата налогового администрирования.

Оценка качества процесса налогового администрирования предполагает анализ совокупности следующих показателей:

- уровень удовлетворенности налогоплательщиков качеством услуг, предоставляемых налоговыми органами, который оценивается на основании результатов опроса налогоплательщиков;

- уровень удовлетворенности налогоплательщиков отношением налоговых органов, который оценивается на основании результатов опроса налогоплательщиков;

- соотношение количества досудебного урегулирования спорных вопросов и количества судебных разбирательств;
- количество налогоплательщиков, пользующихся системой электронного документооборота и имеющих доступ по каналам связи к персонифицированной информации о состоянии расчетов с бюджетом;
- бесперебойность работы программного обеспечения;
- полнота, удобство, доступность и простота интерфейса интернет-услуг;
- открытость налоговых органов и оперативность предоставления информации;
- количество запросов и обращений, поступивших в налоговые органы от налогоплательщиков;
- количество проведенных налоговыми органами семинаров с налогоплательщиками и количество посетивших их слушателей;
- период длительности ожидания взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов;
- простота и скорость исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками;
- количество обоснованных жалоб налогоплательщиков и другое.

Оценка качества результата налогового администрирования предполагает анализ следующих показателей:

- полнота собираемости налогов и сборов (фактическое значение собранных налогов и сборов должно стремиться к прогнозным значениям налоговых и неналоговых платежей);
- уровень налоговой преступности (количество совершенных налоговых правонарушений должно быть меньше по сравнению с предыдущими периодами и стремиться к нулю);
- степень убедительности доказательной базы администраторов, которая определяется как «Отношение суммы платежей, сторнированной решением арбитражного суда к сумме, подлежащей к уплате в бюджет по всем видам

налогов и сборов, включая пени и штрафные санкции»¹¹⁹;

- уровень налоговой платежной дисциплины, который рассчитывается как «отношение суммы самостоятельно уплаченных налогов к сумме начисленных и доначисленных налогов в ходе контрольных мероприятий в пределах финансового года»¹²⁰;

- уровень добровольно и самостоятельно уплаченных налогов и сборов, который представляет собой отношение суммы налогов, перечисленной на основании налоговых деклараций, к общей сумме налогов, аккумулируемых в бюджете в отчетном периоде¹²¹;

- соотношение сумм (количества) налоговых правонарушений, указанных в вынесенных в результате налогового администрирования предупреждениях, и сумм (количества) налоговых правонарушений, выявленных в ходе налогового контроля;

- доля количества предупреждений администраторов, признанных налогоплательщиками не правомерными, в общем объеме предупреждений, вынесенных в процессе налогового администрирования в анализируемом периоде;

- соотношение сумм налогов, добровольно перечисленных налогоплательщиками в бюджет на основании полученных предупреждений, вынесенных в результате налогового администрирования, к общей сумме налогов, указанных в предупреждениях администраторов в анализируемом периоде;

- количество налогоплательщиков, не имеющих задолженности по налогам и иным неналоговым платежам, и их доля в общем количестве налогоплательщиков;

- уровень налоговой культуры и работы администраторов на основании результатов регулярно проводимых масштабных социологических опросов

¹¹⁹ Александрова Н.В. Повышение эффективности и качества налогового администрирования в регионе / Н.В. Александрова // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 2. – С. 161.

¹²⁰ Иванов В.В. Методологические аспекты оценки налоговой дисциплины / В.В. Иванов // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3. – С. 89–90.

¹²¹ Алиев Г.Х. Налоговый контроль и оценка его эффективности на современном этапе: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Алиев Гамид Хабибович. – Махачкала, 2004. – С. 56.

налогоплательщиков и другое.

Отдельно отметим, что экономическая эффективность налогового администрирования может быть определена с использованием обобщающих показателей, на основании которых определяется снижение или повышение издержек налогового администрирования:

- отношение суммы налоговых и неналоговых платежей, аккумулируемых в государственном бюджете, к затратам, направленных на организацию их сбора;
- сумма аккумулируемых в бюджете налогов на единицу бюджетных средств, направляемых на содержание налоговых органов;
- сумма доначисленных налогов и сборов по результатам налогового администрирования на единицу бюджетных средств, направляемых на содержание налоговых органов;
- сумма выявленных налоговых правонарушений в ходе налогового администрирования на единицу бюджетных средств, направляемых на содержание налоговых органов и другое.

Эффективное налоговое администрирование является неотъемлемым условием укрепления налоговой системы России и повышения уровня собираемости предусмотренных налоговым законодательством обязательных платежей, снижения налоговой преступности в стране, формирования модели девиантного поведения у налогоплательщиков к налоговым правонарушениям и достижения высокого уровня налоговой культуры. Выделенные принципы, показатели и критерии позволяют оценить эффективность налогового администрирования и своевременно предпринять необходимые меры, направленные на его оптимизацию и совершенствование.

Таким образом, эффективное налоговое администрирование в условиях цифровизации экономики является основным направлением деятельности налоговых органов, дополняющим качественный налоговый контроль и обеспечивающим своевременное полное поступление денежных средств в бюджет страны. По своей сущности налоговое администрирование представляет собой процесс регулирования налогового производства, направленный как на

организацию его процедур, так и на оптимизацию взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства. В современных условиях Россия с учетом качества российского налогового законодательства, особенности менталитета россиян и уровня налоговой культуры не готова к практической реализации зарубежного опыта построения системы налоговых взаимоотношений с позиции интересов и к применению исключительно режима партнерского налогового администрирования. По нашему мнению, целесообразным является переход к системе взаимоотношений, основанной на промежуточной позиции между подходами права и интересов и применение, как партнерского, так и принудительного налогового администрирования в зависимости от статуса налогоплательщика.

2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ И ТЕНДЕНЦИЙ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НА РЕГИОНАЛЬНОМ УРОВНЕ

2.1 Оценка современного состояния налогового администрирования в регионах России (на примере Чеченской Республики)

Экономическое развитие, государственная безопасность (обороноспособность), стабильность финансовой системы страны, в том числе исполнение социальных и иных государственных программ, международное положение России напрямую зависят от объема и динамики поступления обязательных платежей в бюджетную систему. В условиях финансового кризиса и дефицита бюджета важнейшей задачей является организация эффективного налогового администрирования, способного обеспечить как своевременное и полное поступление денежных средств в бюджет, так и снижение нагрузки на субъекты налоговых отношений и формирование восприятия обществом налоговых правонарушений как модели девиантного поведения.

Оценим современное состояние налогового администрирования в России на примере ее субъекта – Чеченской Республики по следующим направлениям: поступление администрируемых налоговыми органами доходов и анализ задолженности; проведение контрольных мероприятий; межведомственное взаимодействие; взаимодействие между налоговыми органами и налогоплательщиками.

По Чеченской Республике в 2012-2017 гг. наблюдается тенденция увеличения объема доходов, администрируемых налоговыми органами, за исключением 2015-2016 гг. (Приложение Б). В структуре доходов, как федерального, так и консолидированного бюджета налоговые доходы составляют преобладающую часть – более 99%. При этом в 2017 г. их доля в общем объеме доходов федерального бюджета самая минимальная (99,12%, или 0,84

процентных пункта ниже значения 2015 г.), тогда как доля неналоговых доходов в части штрафов, санкций и возмещения ущерба увеличилась с 0,14% до 0,73%. Доля налоговых доходов в общей сумме поступлений в консолидированный бюджет на протяжении всего периода имеет устойчивое значение в пределах 99,95% - 99,97% (рисунки 2.1 и 2.2).

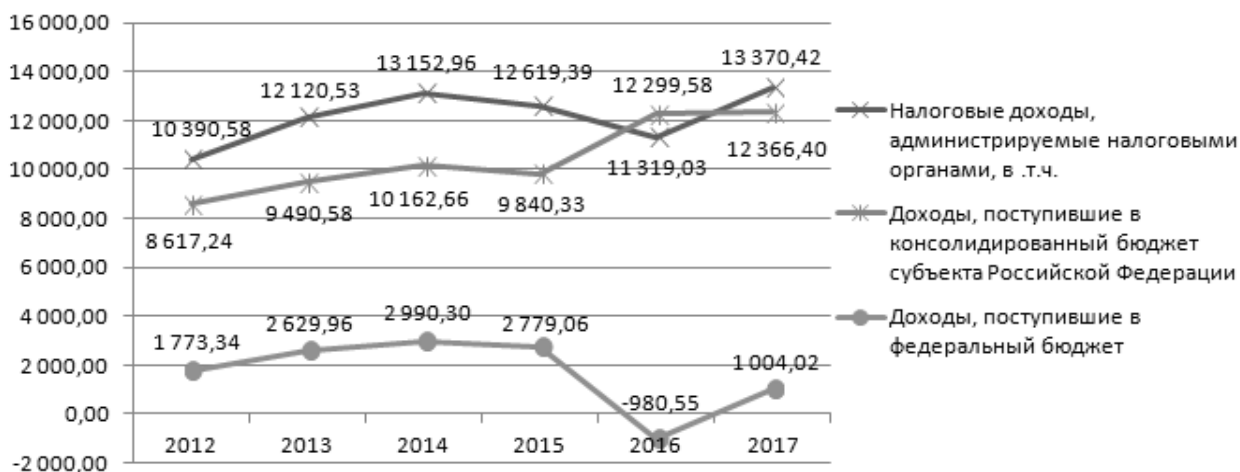


Рисунок 2.1 - Динамика налоговых доходов, поступивших в бюджетную систему России по Чеченской Республике, тыс. руб.¹²²

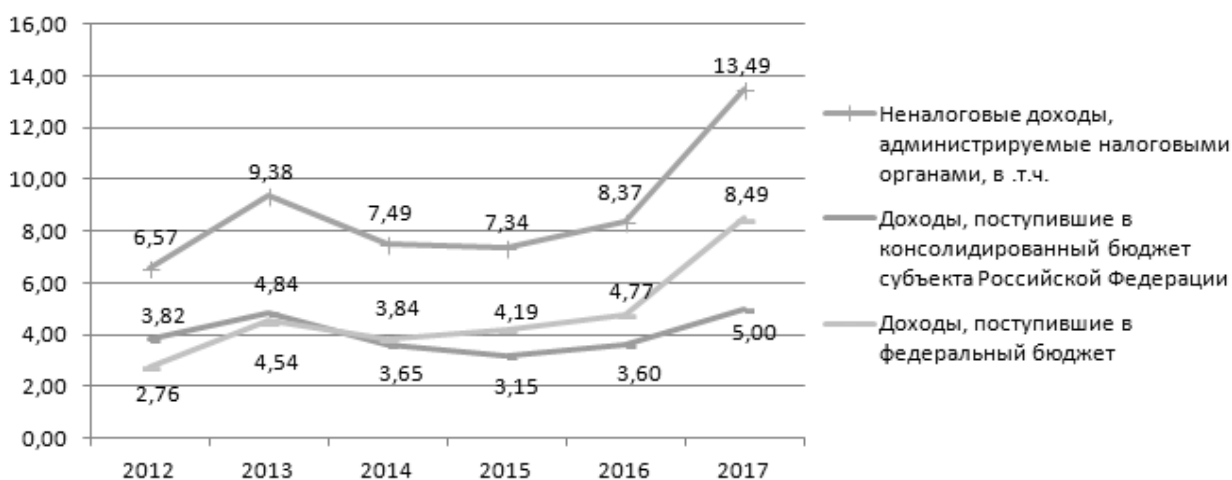


Рисунок 2.2 - Динамика неналоговых доходов, поступивших в бюджетную систему России по Чеченской Республике, тыс. руб.¹²³

Основной причиной сокращения поступлений в федеральный бюджет в

¹²² Составлено автором по данным форм статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы России [Федеральная налоговая служба. Отчеты о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации] [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 07.07.2018).

¹²³ Там же.

2015 г. является снижение добычи нефти в регионе, что повлекло за собой уменьшение нефтегазовых доходов. В 2015 г. поступление налога на добычу полезных ископаемых от ОАО НК «Роснефть» составило 2436,6 млн руб., что меньше на 188,0 млн руб. к аналогичному периоду 2014 г. Также отметим, что параметры консолидированного бюджета Чеченской Республики, предусмотренные на 2015 г. в части доходов, администрируемых налоговыми органами, в сумме 11191,5 млн руб., исполнены на 88,0 %. Неисполнение налоговых доходов к бюджетным назначениям составило 1348,0 млн руб.¹²⁴. Неисполнение параметров консолидированного бюджета Чеченской Республики, а также отрицательная динамика поступлений к аналогичному периоду прошлого года (снижение на 3,2 %) обусловлена снижением поступлений в части таких бюджетообразующих налогов, как налог на прибыль организаций и налог на доходы физических лиц (НДФЛ), на долю которых приходится 86,8% всех предусмотренных налоговых доходов консолидированного бюджета республики.

В 2015 г. с учетом финансового кризиса и снижения поступлений по некоторым налогам, налоговые органы обеспечили исполнение индикативных параметров, предусмотренных консолидированным бюджетом республики путем расширения налоговой базы по имущественным налогам, отмены ряда льгот по региональным налогам, проведения работы комиссий в инспекциях и управлениях по легализации налоговой базы.

Основными причинами снижения поступлений в бюджетную систему в 2016 г. являются возмещение на расчетный счет ЗАО «Газпром межрегионгаз Грозный» налога на добавленную стоимость (НДС) в сумме 2443,1 млн руб., в том числе по решениям ФНС России 1401,52 млн руб.; снижение суммы поступления налога на добычу нефти на 1716,6 млн руб. по сравнению с 2015 г. (объем добычи нефти снижен почти в два раза: 2015 г. – 369,8 тыс. тонн; 2016 г. – 170,7 тыс. тонн). Необходимо отметить, что без учета возмещенных сумм НДС и поступлений по налогу на добычу нефти, поступления в федеральный бюджет за

¹²⁴ Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2015 год / Данные Управления ФНС России по Чеченской Республике, 2015. – С. 5.

2016 г. увеличились по сравнению с 2015 г. на 343,4 млн руб. и составили 1892,4 млн. руб.¹²⁵

Значительное увеличение объема налоговых платежей в консолидированный бюджет Чеченской Республики обеспечен за счет поступлений бюджетобразующих налогов, на долю которых приходится 95,0%:

- налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты субъектов Российской Федерации: основной причиной положительной динамики и перевыполнения бюджетных назначений является рост уплат налога по сравнению с 2015 г. рядом крупных налогоплательщиков, в том числе ООО «Сити-Строй», ОАО «Чеченгазпром», ОАО «Грознефтегаз», ОП ООО «Промстройтеплица» - рост поступлений от указанных налогоплательщиков составил 339,2 млн руб.;

- НДС/Л: выполнение индикативных показателей за 2016 г. объясняется активизацией работы налоговых органов по обеспечению своевременного и полного поступления НДС/Л в бюджет (динамика поступлений превышает темп роста среднемесячной начисленной номинальной заработной платы, что является результатом деятельности налоговых органов к добровольному побуждению налогоплательщиков по исчислению причитающихся налогов);

- налог на имущество организаций: установление с 01.01.2016 г. максимальной налоговой ставки в размере 2,2% и отмена ряда льгот способствовали высокому росту поступлений.

В 2017 г. значительный рост поступлений обязательных платежей в федеральный бюджет более чем в 2 раза (1,0 млрд руб.) обусловлен снижением возмещений. Также обратим внимание, что по сравнению с 2016 г., когда были осуществлены разовые незапланированные платежи по НДС/Л в бюджетную систему от налогоплательщиков (444,0 млн руб.) и по налогу на имущество организаций (182,0 млн руб.) в 2017 г. в консолидированный бюджет Чеченской Республики мобилизовано на 68,2 млн руб. больше (12371,40 млн руб.).

¹²⁵ Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2016 год / Данные Управления ФНС России по Чеченской Республике, 2016.– С. 4-5.

Задолженность по налогам и сборам в бюджетную систему колеблется в диапазоне от 2,3 млрд руб. до 2,5 млрд руб. (рисунок 2.3), но несмотря на то, что значительную его долю составляет возможная к взысканию задолженность, размер недоимки увеличился в анализируемом периоде в 2 раза, а размер урегулированной задолженности снизился на 74,74% (Приложение В). Задолженность по пени и налоговым санкциям имеет тенденцию к снижению, что наглядно демонстрирует рисунок 2.4.

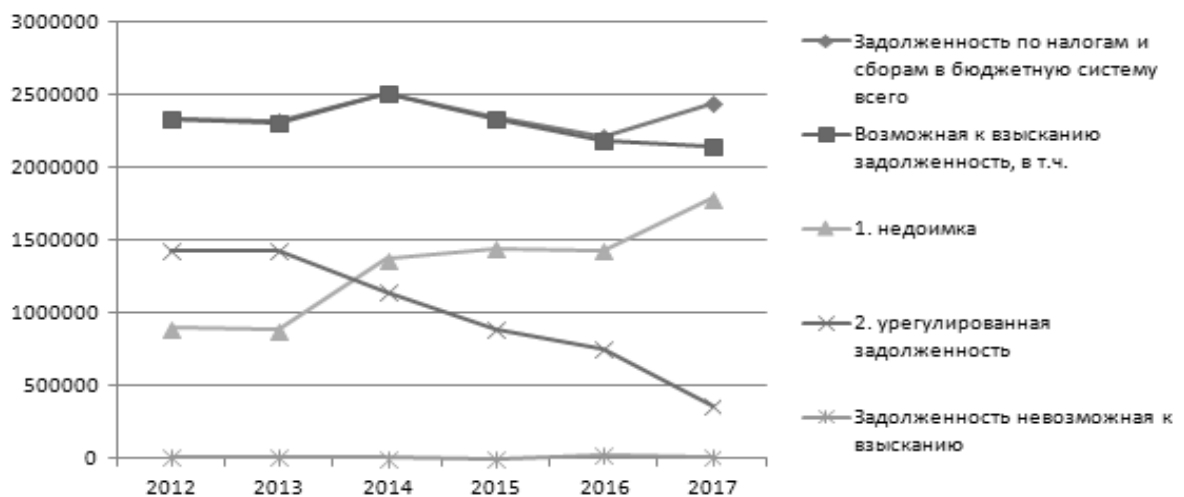


Рисунок 2.3 - Динамика суммы задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему по Чеченской Республике, тыс. руб.¹²⁶

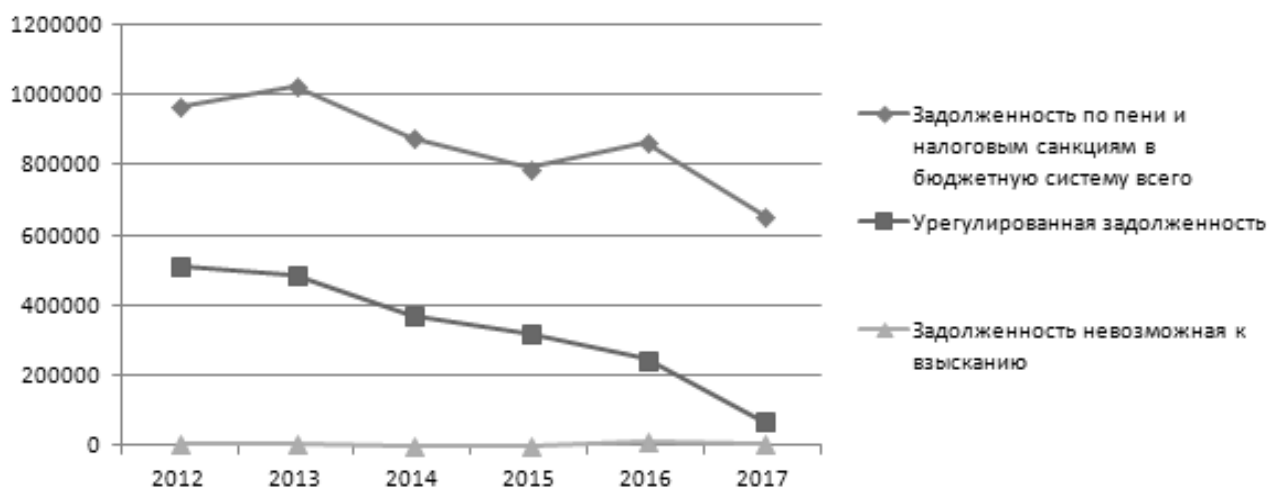


Рисунок 2.4 - Динамика суммы задолженности по пени и налоговым санкциям в

¹²⁶ Составлено автором по данным форм статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы России [Федеральная налоговая служба. Отчеты о задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 20.07.2018)].

бюджетную систему по Чеченской Республике, тыс. руб.¹²⁷

Таким образом, с учетом применяемых мер по совершенствованию налогового администрирования в ежегодно увеличивающемся общем объеме поступлений, администрируемых налоговыми органами, доля добровольно, самостоятельно и вовремя уплаченных налогов и сборов снизилась, что подтверждает отрицательное влияние на бюджет и экономику страны применяемого принудительного режима налогового администрирования.

Оценивая эффективность налогового администрирования, необходимо проанализировать показатели налогового контроля¹²⁸. В исследуемом периоде количество проведенных камеральных проверок увеличилось в 2014, 2016 и 2017 годах, при этом установлено, что отсутствует прямая взаимосвязь между общим количеством камеральных проверок и числом результативных проверок (Приложение Г). Так, например, в общем объеме камеральных проверок, проведенных в 2014 г. и увеличившихся на 3975 единиц по сравнению с предыдущим периодом, доля проверок, в результате которых были выявлены нарушения, сократилась на 4,11%; в 2016 г. и 2017 г. наблюдается аналогичная ситуация.

В 2017 г. камеральные проверки являлись наиболее результативными: сумма дополнительно начисленных платежей на 1 проверку составила 4,99 тыс. руб.; на 1 результативную проверку – 13,71 тыс. руб. При этом отметим, что в 2017 г. общая сумма дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок с учетом увеличения в течение трех лет с 2015 г. составила 121456 тыс. руб., что на 18,73% ниже максимального значения показателя (2012 г.) в анализируемом периоде.

Согласно статистическим данным, количество выездных проверок и число результативных из них в Чеченской Республике ежегодно снижается. Также установлено, что доля последних не зависит от количества проведенных

¹²⁷ Там же.

¹²⁸ Федеральная налоговая служба. Отчеты о результатах осуществления налогового и иных видов контроля [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 05.12.2018).

выездных проверок (Приложение Г). Так, например, доля результативных выездных проверок в общем, ежегодно снижающемся, объеме проведенных выездных проверок в 2012 г., 2013 г., 2014 г., 2017 г. составляет 100%. При этом акцентируем внимание, что по сравнению с 2016 г. (98,75%), когда было проведено 80 выездных проверок, в 2017 г. доля проверок с выявленными нарушениями увеличилась на 1,25 процентных пункта, составив 100%. Несмотря на максимальное значение проведенных выездных проверок в 2012 г. результативность 1 проверки имеет наивысшее значение (1023,29 тыс. руб.). Максимального значения результативность 1 проверки достигла в 2013 г. при снижении количества проведенных выездных проверок на 39 единиц, в этом же году зафиксировано единственное увеличение в анализируемом периоде общей суммы дополнительно начисленных платежей по результатам выездных проверок.

Отметим, что в Чеченской Республике снижение объема дополнительно начисленных платежей по результатам налоговых проверок не означает снижение объема умышленных и непреднамеренных налоговых правонарушений, влекущих недополучение и несвоевременность поступления обязательных платежей в бюджет. Основными причинами снижения дополнительно начисленных платежей являются, как ежегодное сокращение количества организаций, индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, проверенных на выездных проверках и их доли в общем объеме экономических субъектов, представляющих налоговую отчетность (Приложение Г), так и неполнота выявленных правонарушений, неэффективная работа налоговых органов, низкое качество проводимых проверок, некомпетентность сотрудников, формальное проведение предпроверочного анализа налогоплательщиков. Вместе с тем рост количества камеральных проверок требует увеличения существующей нагрузки на сотрудников налоговых органов или увеличение их числа с одновременным ростом финансовых и временных затрат на организацию проверок, как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков. В свою очередь сокращение количества выездных проверок с большой вероятностью приведет к уменьшению охвата всех налогоплательщиков, совершивших нарушения, снижая

критерии отбора для включения их в список проверяемых, что является на сегодняшний день благоприятной средой для совершения налоговых правонарушений и формирования девиантного поведения у налогоплательщиков.

Акцентируем внимание, что налоговые органы Чеченской Республики для своевременной и полной аккумуляции обязательных платежей в бюджет применяют принудительный режим налогового администрирования, так как основными способами снижения задолженности стали ее погашение в результате применения мер принудительного взыскания, урегулирования путем зачета переплаты в счет погашения недоимки, списание безнадежной к взысканию задолженности на основании судебных и нормативно-правовых актов регионального и муниципального уровней¹²⁹. Так, ежегодно более 50% задолженности погашается путем применения мер принудительного взыскания, при этом по отношению к показателю 2015 г. (640,9 млн руб.) сумма принудительно погашенной задолженности увеличилась в 2016 г. более чем в 2 раза (1470,1 млн руб.), а в 2017 г. более чем в 4 раза (2,7 млрд руб.). Вместе с тем доля показателя урегулирования задолженности путем зачета переплаты в анализируемом периоде ежегодно снижается. Данные результаты зафиксированы при активной работе налоговых органов по снижению задолженности по НДС при взаимодействии с налогоплательщиками, вызываемыми для дачи соответствующих пояснений, а также на заседания Комиссии по легализации объектов налогообложения. В результате указанной работы в 2016 г. было обеспечено погашение задолженности по НДС 57 организациями на сумму 73,0 млн руб. и 148 индивидуальными предпринимателями – около 1,0 млн руб. В 2017 г. Комиссией по легализации объектов налогообложения заслушаны 102 налоговых агента, имеющих задолженность по НДС в размере 87,3 млн руб., а также 5 юридических лиц и 7 индивидуальных предпринимателей в связи с

¹²⁹ Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2015 год / Данные Управления ФНС России по Чеченской Республике, 2015. – С. 10-11; Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2016 год / Данные Управления ФНС России по Чеченской Республике, 2016. – С. 13-14; Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2017 год / Данные Управления ФНС России по Чеченской Республике, 2017. – С. 12.

занижением ими налогооблагаемой базы. Достигнутый результат подтверждает наличие существенного потенциала партнерского режима налогообложения и целесообразности перехода к системе взаимоотношений, основанной на промежуточной позиции между подходами права и интересов.

Анализируя эффективность налогового администрирования в России на примере Чеченской Республики, необходимо оценить качество межведомственного взаимодействия, а также взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками.

В 2017 году ФНС России в результате проведенной сверки с Отделениями ПФР и ФСС по Чеченской Республике были выявлены 603 юридических лица и 1952 индивидуальных предпринимателя, у которых в ЕГРЮЛ и ЕГРИП отсутствовали страховые регистрационные номера; с Управлением ЗАГС по Чеченской Республике, которому были направлены списки из 352000 собственников имущества, земельных участков и транспортных средств, было выявило 7800 человек, у которых заполнены сведения о смерти (в результате Межрайонными Инспекциями актуализированы сведения по 3736 лицам); были устранены ошибки данных в АИС «Налог-3» в части блоков данных и исправлены ошибки по Плану контрольных событий по нормализации данных по регистрации и учету налогоплательщиков¹³⁰.

Отметим, что результаты сверки актуальны на определенную дату, при этом обработка такого огромного массива информации требует постоянных финансовых, временных и трудовых затрат каждого из ведомств, а взаимодействие не предполагает сплошного охвата всех вопросов. Вместе с тем ежегодно налогоплательщики сообщают в налоговые органы о несоответствии сведений о мощности двигателя, содержащихся в паспорте транспортного средства, и предоставленных в установленном порядке в налоговые органы органами ГИБДД в ходе информационного взаимодействия, что оказывает непосредственное влияние на расчет сумм транспортного налога, также

¹³⁰ Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2017 год / Данные Управления ФНС России по Чеченской Республике, 2017.– С. 3.

участились обращения граждан в ФНС России с жалобами на начисление налоговыми органами имущественных налогов на объекты налогообложения, право собственности на которые у налогоплательщика прекращено либо отсутствует. Отметим, что в 2014 г. по вопросу определения момента возникновения права собственности на объект налогообложения с целью правильного исчисления НДФЛ к уплате при его продаже ФНС России после получения запросов от налогоплательщиков направлялись запросы в Минфин России, и впоследствии соответствующие разъяснения Минфина России доводились до налогоплательщика (процедура занимала длительный период времени)¹³¹.

В настоящее время, по нашему мнению, в России в целом и в Чеченской Республике, в частности, в условиях цифровизации экономики межведомственное взаимодействие организовано на низком уровне: дублируется информация в разные организации, при этом отсутствуют процедуры сверки, а предполагаемый в исключительных случаях процесс взаимодействия в режиме оффлайн является длительным и бюрократическим – все это, с одной стороны, снижает эффективность налогового администрирования, с другой – является благоприятной средой для совершения правонарушений, как в налоговой, так и иных сферах. Например, в связи с отсутствием информационного взаимодействия между Управлением социальной защиты и налоговыми органами в части сверки доходов гражданина, последний вместе с членами своей семьи может быть незаконно признан малоимущим и получать государственную социальную поддержку, так как Управление социальной защиты населения определяет среднедушевой размер исключительно на основании предоставленных справок гражданина, в которых может быть указан заниженный размер дохода в результате фальсификации или ошибки составителя, либо непредоставления справки с места совместительства и т.д. Таким образом, одним из неотъемлемых направлений совершенствования процесса налогового администрирования на

¹³¹ Федеральная налоговая служба. Работа с обращениями граждан [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/appeals_citizens/ (дата обращения: 06.11.2018).

сегодняшний день является организация регулярного оперативного межведомственного взаимодействия, охватывающего все возможные вопросы в сфере налогов и налогообложения в пределах компетенции ведомства.

Для оценки взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками проанализируем работу с обращениями граждан и запросов пользователей информацией Центрального аппарата ФНС России за 2013-2017 гг.¹³² В анализируемом периоде количество поступивших обращений ежегодно увеличивалось, за исключением 2014 г., при этом более половина из них является интернет обращениями: за пять лет количество обращений увеличилось на 79%, составив 55720 единиц (Приложение Д). Уменьшение поступления в Центральный аппарат ФНС России в 2014 г. количества обращений на 6733 единицы по сравнению с 2013 г. объясняется тем, что граждане стали активнее обращаться непосредственно в территориальные налоговые органы через электронный сервис «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц».

Среди проблем, поднимаемых гражданами и организациями в письмах, весомое место занимали вопросы о разъяснениях налогоплательщикам вопросов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативно-правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, порядке заполнения форм налоговых деклараций. Налогоплательщики обращались с вопросами применения налоговыми органами мер взыскания задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, изменения сроков их уплаты, за разъяснениями норм законодательства о банкротстве, о представлении информации о наличии (отсутствии) задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам.

Весомую часть поступивших обращений граждан составляют обращения, затрагивающие вопросы налогообложения доходов физических лиц. Наиболее часто задаваемые гражданами вопросы касались предоставления налоговых вычетов, порядка начисления и уплаты НДФЛ при продаже имущества, а также

¹³² Федеральная налоговая служба. Работа с обращениями граждан [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/appeals_citizens/ (дата обращения: 06.11.2018).

порядок декларирования полученного дохода от различных видов деятельности на территории России. Существенный объем обращений затрагивал тематику уплаты имущественных налогов, при этом постоянными остаются вопросы, связанные с исчислением и уплатой транспортного налога, налога на имущество физических лиц и земельного налога. Кроме того, налогоплательщики просили разъяснить порядок предоставления единой налоговой декларации. Отметим, что заявители в своих обращениях, особенно в 2016-2017 гг., сообщали о неполучении налоговых уведомлений на уплату имущественных налогов, отсутствии начислений по налогам в личном кабинете, высказывали несогласие с выставленной к уплате суммой налога и обращались с уточнением сведений об объектах налогообложения в едином налоговом уведомлении на уплату имущественных налогов. Граждане просили пересчитать сумму налога к уплате в связи с прекращением права собственности на объект налогообложения, направляли сведения для предоставления им льгот по уплате налога. Кроме того, высокую обеспокоенность граждан вызвало несвоевременное отражение информации об уплаченном имущественном налоге в сервисе «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц». Одновременно с этим, значительное количество писем содержало вопросы, затрагивающие основания возникновения задолженности по налогам и сборам.

В письмах граждан и юридических лиц часто встречались вопросы, связанные с применением новых форм документов, используемых для государственной регистрации, требований к их оформлению, а также форм документов, подтверждающих факт внесения записи в ЕГРЮЛ или ЕГРИП. При этом отметим, что ежегодно фиксировались обращения с просьбой разобраться с присвоением налогоплательщику более одного ИНН, выдачи уведомления о действительном (единственном ИНН) и аннулировании недействительных, а также разъяснении порядка выдачи нового свидетельства о постановке на учет физического лица в связи со сменой фамилии или места жительства.

Небезразличное отношение граждане высказывали к нарушениям налогового законодательства физическими и юридическими лицами в части

уклонения от уплаты налогов в бюджет Российской Федерации. В основном заявители в своих обращениях информировали налоговые органы о различных нарушениях, допущенных организациями и индивидуальными предпринимателями при ведении финансово-хозяйственной деятельности, о не удержании НДФЛ по трудовым договорам и договорам гражданско-правового характера, о сокрытии организациями доходов и завышении расходов, о неуплате НДФЛ от сдачи в наем помещений, также жаловались на действия (бездействия) должностных лиц налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля.

Отметим, что значительную часть поступивших обращений составляют жалобы налогоплательщиков на трудности при сдаче налоговой отчетности, в частности отмечались сложность форм для заполнения и отказ налогового органа принять декларацию в бумажном виде. Сообщалось о фактах некорректного поведения или формального отношения сотрудников территориальных налоговых органов к налогоплательщикам, о низком качестве организации личного приема и обслуживания налогоплательщиков, в том числе об оказании услуг не в срок, об отказе предоставления пояснений, о наличии очередей в ряде инспекций ФНС России и длительности обслуживания, а также о невозможности дозвониться до сотрудников по телефону.

Следует отметить письма налогоплательщиков с жалобами на действия (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц, на акты ненормативного характера, а также с апелляционными жалобами в рамках досудебного урегулирования налоговых споров. Значительную часть жалоб, рассмотренных ФНС, составляют те, в которых оспорены решения, принятые по результатам камеральных и выездных налоговых проверок. Жалобы по налогам и сборам зачастую связаны с некорректным начислением налогов, неполучением налогоплательщиками налоговых уведомлений на уплату налога, необоснованными суммами задолженности, указанными в требованиях налогового органа, а также с несвоевременным проведением зачетов по заявлениям налогоплательщиков.

Таким образом, данный анализ подтверждает, что в России налогоплательщики, с одной стороны, столкнулись с проблемами сложности исполнения налоговых обязательств, «некачественного» налогового законодательства и непонимания его положений (сложность поиска и восприятия информации, «двойственность» трактовок норм права; несвоевременность отслеживания информации из-за постоянно вносимых изменений и поправок), с другой – недобросовестным исполнением сотрудниками налоговых органов возложенных на них функций и обязанностей, в том числе нежелание взаимодействовать с налогоплательщиками иными способами, кроме налогового контроля. Организованные в России взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками согласно промежуточной позиции между подходами силы и права не соответствуют требованиям социально-экономических отношений в условиях цифровизации экономики.

В 2018 г. в столице Чеченской Республики (г. Грозный) нами был проведен опрос налогоплательщиков с целью определения качества процесса налогового администрирования. Опрос проводился путем анонимного анкетирования. Перед анкетированием никаких дополнительных разъяснений респондентам не давалось. В анкетировании приняли участие 500 респондентов-налогоплательщиков разных возрастных категорий.

Согласно полученным результатам опроса, 13,4% респондентов следят за изменениями в Налоговом кодексе Российской Федерации, отмечая, что делают это несвоевременно. Больше половины опрошенных (270 чел.) ни разу не пользовались (не читали) Налоговый кодекс Российской Федерации (19 чел. узнали о его существовании впервые).

Участники опроса за последние три года не посетили ни одного из более 300 тематических семинаров, проводимых налоговыми органами Чеченской Республики, при этом ни один из них не был в курсе, что налоговые органы проводят такие мероприятия. Также отметим, что по результатам опроса только 37% респондентов уверенно ответили, что знают, какие налоги должны платить, 44% знают не точно, а 19% признались, что не информированы по этому вопросу.

Встретились граждане, являющиеся налогоплательщиками (имеют землю, транспортное средство), которые были убеждены, что им налоги платить не нужно (4 чел.), а также индивидуальные предприниматели, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, не подающие налоговую отчетность и не закрывшие объект предпринимательства (6 чел.).

В ходе исследования было установлено, что 72% респондентов (360 чел.) не знают о существующей возможности получения налоговых вычетов, их них 174 случая, когда налогоплательщики имеют право на получение стандартных, социальных и имущественных вычетов, но еще не воспользовались ими из-за отсутствия знаний об этом (рисунок 2.5).

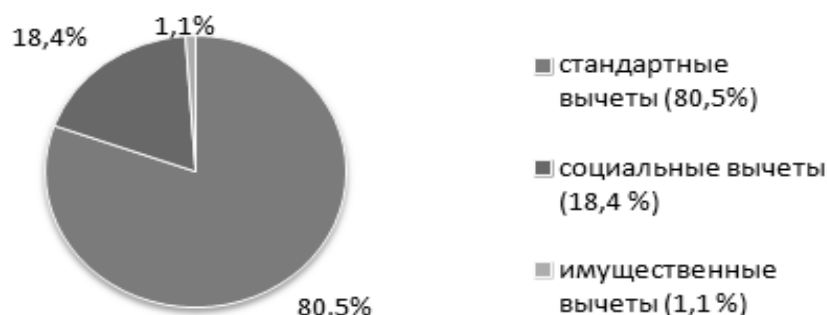


Рисунок 2.5 – Структура неполученных налогоплательщиками налоговых вычетов, %

На поставленный вопрос в анкете «Проверяете ли Вы сумму удержанного налога налоговым агентом (работодателем, банком и т.д.)?» только 16,7% опрошенных дали положительный ответ, в то время как на вопрос «Проверяете ли Вы сумму начисленного налога, указанного в налоговых уведомлениях?» положительный ответ дали 29,4%. Отметим, что неоднократно налогоплательщики в качестве комментариев указывали, что находили ошибки не в свою пользу при исчислении налогов налоговыми агентами и налоговыми органами. Респонденты, давшие отрицательный ответ, в качестве причин указали отсутствие знаний и умений рассчитывать суммы налогов; нежелание оспаривать неправильное исчисление в связи с отсутствием свободного времени, так как сумма переплаты является незначительной; высокий уровень доверия к налоговому агенту и налоговым органам; автоматический процесс расчета

налогов.

Согласно результатам опроса, было установлено, что при подаче декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ) ни один налогоплательщик не смог заполнить декларацию самостоятельно ни вручную, ни в электронном виде (51 чел.), а обращающиеся в налоговую инспекцию за помощью получили отказ (42 чел.). В результате декларации были заполнены за дополнительную плату (средняя стоимость 500 руб.).

Из опрошенных 72% считают, что в настоящее время установлена сложная процедура исполнения налогового обязательства, при этом отметим, что из 63 респондентов, имеющих собственный бизнес, 57 пользуются услугами бухгалтеров. Установлено, что только 37% налогоплательщиков пользуется услугами и сервисами, которые оказывает ФНС России в электронном виде.

В ходе исследования было определено, что 77,0% респондентов при первой же возможности готовы совершить налоговое правонарушение в части сокрытия доходов и неуплаты налогов и не осуждают налогоплательщиков, преступающих закон в сфере налогов и налогообложения.

Результаты оценки работы налоговых органов, полученные от респондентов в ходе исследования, представлены на рисунке 2.6. На оценку повлияли уровень удовлетворенности налогоплательщиков качеством услуг, предоставляемых налоговыми органами, и уровень удовлетворенности их отношением. Несмотря на то, что на официальном сайте ФНС России есть возможность оценки работы налоговых органов, официальные результаты общей оценки найти в свободном доступе на сегодняшний день не представляется возможным¹³³.



¹³³ Федеральная налоговая служба. Вместе мы станем лучше! [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn75/service/anket/3809007/> (дата обращения: 08.12.2018).

Рисунок 2.6 - Оценка налогоплательщиками работы налоговых органов

В результате анкетирования был определен уровень удовлетворенности налогоплательщиков качеством услуг, предоставляемых налоговыми органами. Всем участникам опроса, которые обращались в налоговые органы, услуги были предоставлены в срок, и их устраивает график работы инспекций. При этом на их негативную оценку повлияли следующие факты:

- длительность времени ожидания: из 172 опрошенных 37 чел. указало, что среднее время ожидания приема составляло более часа; 72 чел. – 30 мин.; 40 чел. – 15-30 мин.; 23 чел. – отсутствие очереди;
- невозможность сдачи документов в налоговую инспекцию с первого раза, при этом отсутствовало четкое объяснение причин отказа (39 чел.);
- неправильное указание суммы налога в уведомлениях, направленных налогоплательщикам (37 уведомлений);
- регистрация налогоплательщика в «Личном кабинете налогоплательщика» без его согласия и рассылка документов с персональными данными, логинами и паролями ему на работу (13 случаев);
- отсутствие обновления базы данных после предоставления документов, в результате чего налогоплательщик несколько раз сдает в налоговые органы подтверждающие документы об изменении или отсутствии объекта налогообложения;
- неоказание помощи в заполнении деклараций и налоговых отчетов;
- невозможность дозвона до сотрудника по телефону;
- сбои работы в «Личном кабинете налогоплательщика»;
- некомпетентность сотрудников.

На оценку уровня удовлетворенности налогоплательщиков отношением сотрудников налоговых органов Чеченской Республики повлияли наличие фактов некорректного поведения сотрудников налоговых органов, низкое качество организации личного приема, занятие в рабочее время посторонними делами; хамство и насмешки в адрес налогоплательщика по поводу отсутствия знаний в

сфере налогов и налогообложения; нежелание давать пояснения; отсутствие доброжелательности и открытости.

В ходе исследования и обобщения результатов опроса нами сделан вывод, что существующее налоговое администрирование в части оптимизации взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками, требует срочных кардинальных преобразований, так как, с одной стороны, большая часть налогоплательщиков имеет низкий уровень финансовой грамотности в сфере налогов и налогообложения, у них отсутствует доверие к налоговым органам, и для них приемлемо совершение налоговых правонарушений; с другой – коррупционная составляющая налоговых органов, низкий уровень компетенции и некорректное поведение по отношению к налогоплательщикам создают благоприятную среду, как для совершения налоговых правонарушений, так и дальнейшего сохранения нетерпимости друг друга субъектов налоговых отношений.

Обратим внимание на тот факт, что первым шагом к получению доверия налогоплательщиков и к построению партнерских отношений должна стать открытость налоговых органов и оперативность предоставления информации. В ходе исследований нами не была найдена в свободном доступе и не была получена от налоговых органов большая часть необходимой информации ни по Чеченской Республике, ни по России в целом. Налоговые документы, которые размещены в свободном доступе, содержат ряд ошибок и опечаток в расчетах, при этом большая часть из них является непонятной для граждан, не имеющих специального образования. При обращении в налоговые органы для предоставления пояснений по отчетам нами не было получено ясного ответа, так как сотрудники ссылались только на методику их составления (действующих редакций которых нет в свободном доступе) и не могли объяснить экономический и логический смысл. Отметим, чтобы получить консультацию, нами было сделано 63 звонка за три дня (12 раз была переадресация), при этом 7 раз, не выслушав вопроса, было предложено лично обратиться в инспекцию по причине занятости сотрудника.

В итоге, проанализировав результаты налогового администрирования за период 2012-2017 гг., когда были приняты нормативно-правовые документы, направленные на совершенствование налогового администрирования, нами сделан вывод, что традиционные способы совершенствования с учетом качества российского законодательства, уровня налоговой культуры и финансовой грамотности, менталитета россиян, применяемого режима налогового администрирования в стране, организации взаимоотношений согласно промежуточной позиции между подходами силы и права, а также осуществления взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками в режиме предоставления отчетности не позволяют организовать высокоэффективное налоговое администрирование. В условиях цифровизации экономики в комплексе обеспечить своевременность и полноту аккумуляции обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, сократив временные, финансовые и трудовые затраты исполнения налоговых обязательств, и формирование восприятия обществом налоговых правонарушений как модели девиантного поведения возможно исключительно инновационными прогрессивными способами совершенствования налогового администрирования, кардинально отличающимися от уже применяемых, и представляющими собой не только мероприятия и процедуры, направленные на организацию процесса налогового производства, а также на оптимизацию взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

2.2 Взаимодействие экономических субъектов и налоговых органов при организации бумажного, электронного и цифрового документооборота

В современном мире документооборот является неотъемлемой частью работы налоговых органов, юридических и физических лиц, индивидуальных предпринимателей. Эффективная организация документооборота – это одна из основных задач, решение которой позволяет повысить как надежность и эффективность функционирования экономического субъекта, так и упростить

исполнение налоговых обязательств и повысить эффективность налогового администрирования. Грамотная организация документооборота может быть достигнута за счет оперативного движения документов при одновременном выполнении трех основных условий:

- 1) путь движения документа должен быть наиболее коротким;
- 2) маршрут движения документа должен быть прямым;
- 3) время прохождения документа должно быть минимальным.

На протяжении всей истории существования экономических отношений выделяют два кардинально отличающихся между собой способа организации документооборота: бумажный и электронный.

При бумажном документообороте информация фиксируется и хранится на носителях, имеющих материальную форму. Поскольку между информацией и материальным носителем установлена неразрывная связь, то передача информации возможна только путем передачи ее носителя непосредственно из рук передающей стороны в руки получателя. В самом начале развития экономических отношений в качестве материальных носителей использовались кожа рабов и шкуры животных, камни, кости, шелк, бамбук, папирус и другое. Со временем преимущественно бумага стала использоваться как материальный носитель информации. Поэтому документооборот, при котором информация фиксируется на материальном носителе, назовем бумажным. В современном обществе до сих пор бумажный документооборот превалирует над электронным, а во многих случаях электронные документы дублируются бумажными. При этом в российском законодательстве закреплены понятия «документ» и «электронный документ»:

- под документом понимается «материальный носитель с зафиксированной на нем в любой форме информацией в виде текста, звукозаписи, изображения и (или) их сочетания, который имеет реквизиты, позволяющие его идентифицировать, и предназначен для передачи во времени и в пространстве в

целях общественного использования и хранения»¹³⁴;

- «электронный документ – документированная информация, представленная в электронной форме, то есть в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработки в информационных системах»¹³⁵.

Электронный документооборот получил широкое распространение в результате масштабного внедрения информационных технологий во все сферы жизни общества, в том числе в сферу налогов и налогообложения. При электронном документообороте носитель информации дематериализован, при этом между информацией и ее носителем отсутствует тесная взаимосвязь. В данном случае информация представлена байтами, хранящимися на техническом устройстве и перемещение которых возможно только по специальным каналам связи.

Согласно полученным результатам проведенного нами опроса в организациях, расположенных в городах Грозный, Ставрополь, Астрахань, основными распространенными системами электронного документооборота в сфере налогов и налогообложения в 2018 г. являются следующие:

- Система электронного документооборота Контур.Диалок без дублирования на бумаге финансовых документов. Для предоставления отчетности во все контролирующие органы предназначено интегрированное решение Контур.Экстерн. Программные продукты являются веб-решениями, при этом установка программного обеспечения на оборудование клиента не требуется (необходима настройка электронной подписи).

- Система электронного документооборота СБИС++ «Электронный

¹³⁴ Федеральный закон от 29.12.1994 № 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=201230&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.6772830772678795#05877065746465897> (дата обращения: 25.11.2018).

¹³⁵ Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=313796&rnd=9F58B4DD86B2B504FAA3CCAABF8673B9&from=296555-8#05014805282902097> (дата обращения: 05.01.2019).

документооборот», позволяющая производить обмен документами как внутри организации, так и с юридическими лицами, с государственными органами и с физическими лицами. Система представлена либо в виде устанавливаемого программного продукта (в том числе многопользовательского с единой базой данных), либо в виде веб-решения.

- 1С: Документооборот является современной системой управления информационным контентом организации с широким набором возможностей для управления деловыми процессами и совместной работой сотрудников. В настоящее время существуют модули интеграции 1С: Документооборот с системами СБИС++ «Электронный документооборот» или Контур.Диадок.

Однозначно, в отличие от бумажного документооборота, организация электронного позволяет ускорить и упростить процесс передачи документов, снизив расходы, а автоматизация совершения операций на современном этапе реализации способствует только сокращению операционных ошибок.

К основным достоинствам современных традиционных систем электронного документооборота относятся:

- скорость передачи документов между контрагентами;
- конфиденциальность передаваемой информации;
- подтверждаемая подлинность и неотречаемость принадлежности документов, защищенных цифровой подписью.

Типичными недостатками действующих систем электронного документооборота следует считать следующие:

- привязка электронных документов к информационным системам, в которых они созданы (сложная или невозможная миграция в другую электронную систему),
- в случае обновления или выхода новой версии системы (перехода на иную систему) возникает необходимость поддержки и обслуживания предыдущей версии, что приводит к удорожанию сопровождения;
- низкий уровень прозрачности совершаемых операций в системах;
- отсутствие возможности онлайн-контроля со стороны контролирующих

органов;

- сложный интерфейс программного обеспечения электронных систем.

Акцентируем внимание на том, что уровень автоматизации документооборота, внедренного на сегодняшний день в сфере налогов и налогообложения, не позволяет реализовать все предлагаемые возможности данного процесса, например, такие как автоматическое формирование (составление), предоставление налоговых отчетов и выборка потенциальных субъектов выездной проверки; автоматизация выявления операций по потенциальному уклонению от уплаты налогов, в том числе легализации и отмыванию доходов, полученных преступным путем; фиксация в режиме реального времени информации, отражающей расчет и уплату в бюджет налогов и сборов; возможность проведения онлайн-контроля налоговыми органами за деятельностью налогоплательщиков (налоговых агентов) по вопросам исчисления и перечисления налогов и сборов в бюджет и другое.

Поиском путей внедрения инновационных технологий в финансовую сферу занимались Артеменко Д.А.¹³⁶, Генкин А.С.¹³⁷, Достов В.Л.¹³⁸, Дюдикова Е.И.¹³⁹, Зенченко С.В.¹⁴⁰, Криворучко С.В.¹⁴¹, Куницына Н.Н.¹⁴², Ревенков П.В.¹⁴³, Сейтим Айганым Е.¹⁴⁴, Танющева Н.Ю.¹⁴⁵, Шукаева А.В.¹⁴⁶, Шуст П.М.¹⁴⁷ и другие.

¹³⁶ Артеменко Д.А. Перспективы внедрения блокчейн-технологии в систему налогообложения России / Д.А. Артеменко, Г.А. Артеменко // Актуальные аспекты реализации стратегии модернизации России: поиск модели эффективного хозяйственного развития: сборник статей XXXIII международной научно-практической конференции. – 2018. – С. 23–26.

¹³⁷ Генкин А.С. Блокчейн плюс «умные» контракты: преимущества применения и возникающие проблемы / А.С. Генкин, Л.А. Маврина // Экономика. Бизнес. Банки. – 2017. – № 2. – С. 136–149.

¹³⁸ Достов В.Л. Перспективы децентрализованных межбанковских расчетов с использованием блокчейна / В.Л. Достов, П.М. Шуст, А.А. Хорькова // Стратегические решения и риск-менеджмент. – 2018. – № 2. – С. 22–25.

¹³⁹ Дюдикова Е.И. Блокчейн в национальной платежной системе: сущность, понятия и варианты использования / Е.И. Дюдикова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 4. – С. 139–149.

¹⁴⁰ Зенченко С.В. Финансовые инструменты цифровой экономики на основе bitcoin / С.В. Зенченко, Ш.К. Элдамов // Финансово-экономическое и информационное обеспечение инновационного развития региона: материалы всероссийской научно-практической конференции. – 2018. – С. 145–149.

¹⁴¹ Криворучко С.В. Криптовалюты и подходы к их регулированию / С.В. Криворучко // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2018. – № 5. – С. 120–129.

¹⁴² Куницына Н.Н. Электронные деньги: платежный инструмент или технология? / Н.Н. Куницына // Актуальные вопросы современной экономики в глобальном мире. – 2018. – № 8. – С. 126–129.

¹⁴³ Ревенков П.В. Актуальные направления регулирования электронного банкинга / П.В. Ревенков, А.Л. Попелов // Финансы и кредит. – 2015. – № 24. – С. 2–13.

¹⁴⁴ Сейтим Айганым Е. Использование криптовалют как альтернативное решение проблем мировой валютной системы / Е. Сейтим Айганым // Проблемы экономики. – 2014. – № 2. – С. 50–55.

¹⁴⁵ Танющева Н.Ю. Централизованный и децентрализованный подходы к организации систем электронных денег: настоящее и будущее / Н.Ю. Танющева, Е.И. Дюдикова // Финансы и кредит. – 2016. – № 29. – С. 11–29.

По нашему мнению, следующим шагом на пути совершенствования налогового администрирования является дальнейшая автоматизация налогового производства с целью реализации вышеперечисленных возможностей, путем внедрения нового механизма фиксации, хранения и передачи информации, реализованного в виде смарт-контрактов¹⁴⁸ на основе технологии блокчейн, что позволит повысить эффективность налогового администрирования, снизить стоимость налоговых мероприятий и уровень трудозатрат, направляемых на их проведение, повысить доверие и расположение налогоплательщиков, а также упростить для них процедуры исполнения налоговых обязательств и сдачи налоговых отчетов (без специальной подготовки, оформления, выгрузки и передачи), улучшить налоговый климат в стране, повысить уровень полноты и своевременности поступления налогов и сборов в бюджет, реализовать превентивные меры, направленные на предотвращение и предупреждение налоговых правонарушений, снизить уровень налоговой преступности и другое.

Мы считаем, что реализация на практике нового способа организации документооборота, в основе которого лежит технологии блокчейн – **цифрового документооборота** – является необходимостью в условиях напряженной экономико-политической ситуации, неблагоприятного налогового климата, низкого уровня финансовой грамотности, терпимости общества к совершению налоговых правонарушений, роста налоговой преступности и увеличения нагрузки, как на экономические субъекты, так и на контролирующие организации. Цифровой документооборот – это способ организации работы с документами, которая включает создание, обработку и хранение информации в рамках децентрализованной системы на основе технологии блокчейн с использованием совокупности автоматизированных процессов, в том числе автоматизацию

¹⁴⁶ Шукаева А.В. Возможности использования технологий блокчейн в целях предотвращения налоговых правонарушений / А.В. Шукаева // Академия Федеральной службы исполнения наказаний. – 2018. – № 8. – С. 446–449.

¹⁴⁷ Достов В.Л. Перспективы децентрализованных межбанковских расчетов с использованием блокчейна / В.Л. Достов, П.М. Шуст, А.А. Хорькова // Стратегические решения и риск-менеджмент. – 2018. – № 2. – С. 22–25.

¹⁴⁸ Смарт-контракт – договор в электронной форме, исполнение прав и обязательств по которому осуществляется путем совершения в автоматическом порядке цифровых транзакций в распределенном реестре цифровых транзакций в строго определенной таким договором последовательности и при наступлении определенных им обстоятельств.

исполнения прав и обязательств заключенных смарт-контрактов.

Технология смарт-контрактов предполагает единую информационную среду, в которой документ существует на всем протяжении своего жизненного цикла, что позволяет в режиме реального времени отслеживать все совершаемые операции¹⁴⁹. Смарт-контракты обладают теми же достоинствами, что и системы электронного документооборота, за исключением конфиденциальности информации о пользователе. При этом реализация электронной системы, позволяющей прозрачно отражать информацию о начисленных и перечисленных налогах и сборах, может быть выполнена на базе смарт-контрактов только совместно с внедрением криптовалюты. В этом случае с операций, проводимых в рамках такой электронной системы и помеченных как налогооблагаемые, то есть заключен смарт-контракт, автоматически будет удерживаться сумма налога (сбора) и предоставляться налоговые вычеты согласно налоговому законодательству. Такая система позволит снизить нагрузку на экономические субъекты, исключив обязательное требование формирования и сдачи налоговой отчетности, а также своевременного отслеживания изменений в налоговом законодательстве. Вместе с тем работа налоговых органов станет более эффективной, за счет возможности формирования отчетов «на лету» на основе подтвержденной информации смарт-контрактов, хранящейся в блокчейне.

Роль человека в процессе работы с документами при разных способах организации документооборота представлена на рисунке 2.7.



А)



Б)



В)

А) бумажный документооборот;
Б) электронный документооборот;

¹⁴⁹ Савельев А.И. Некоторые правовые аспекты использования смарт-контрактов и блокчейн-технологий по российскому праву [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/77776768/> (дата обращения: 19.08.2018).

В) цифровой документооборот

Рисунок 2.7 - Роль человека в процессе работы с документами при разных способах организации документооборота¹⁵⁰

При организации бумажного документооборота весь объем работы с документами и все операции выполняет человек (рисунок 2.7 А). Электронный документооборот снижает уровень нагрузки на человека, автоматизируя часть выполняемых операций (рисунок 2.7 Б). Используя цифровой документооборот, большая часть работы с документами и совершаемые операции могут полностью выполняться в автоматизированном режиме, механическая обработка необходима только на стадии ввода информации и контроля (рисунок 2.7 В).

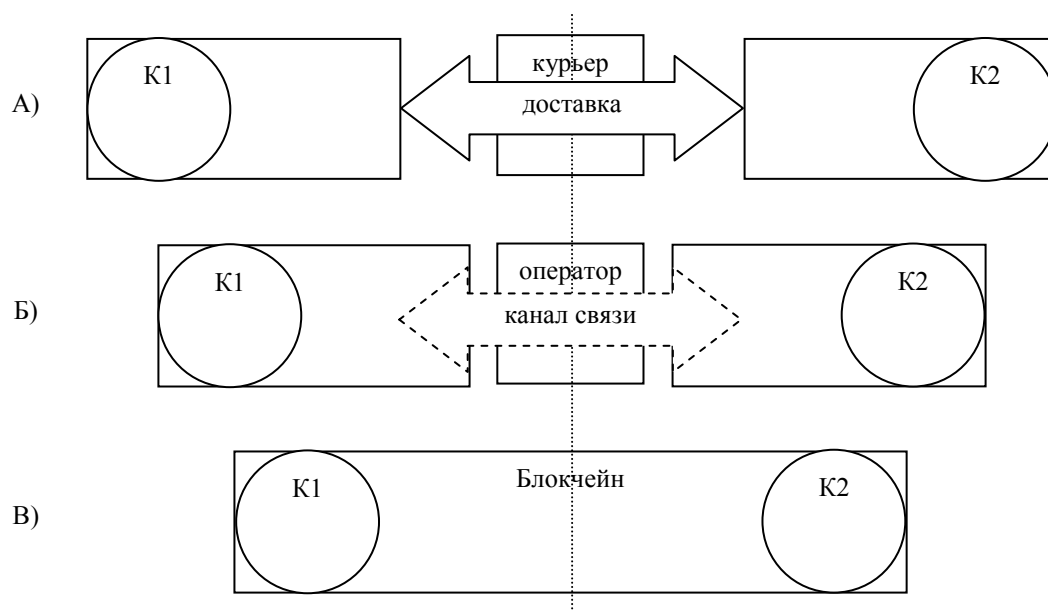
Примерами популярных на сегодняшний день платформ блокчейн с поддержкой смарт-контрактов являются следующие:

- платформа для создания децентрализованных онлайн-сервисов на базе блокчейн Ethereum, которая работает на основе смарт-контрактов и реализована как единая децентрализованная виртуальная машина;
- программное решение для создания блокчейн системы Echonim, которое обладает высоким уровнем безопасности блокчейн и предлагает наиболее привлекательные функции данной технологии, такие как простота использования и смарт-контракты;
- децентрализованный проект NEO, запущенный в Китае и именуемый китайской копией Ethereum, который предлагает виртуальные машины для исполнения смарт-контрактов (они автоматически оптимизируют код транзакции для наилучшего исполнения) и имеет лучший уровень защиты от кибератак;
- децентрализованная система Ubiq на основе Ethereum, которая позиционируется разработчиками в качестве суперкомпьютера для работы с блокчейном.

Схема взаимодействия экономических субъектов и налоговых органов при применении разных способов организации документооборота представлена на

¹⁵⁰ Составлено автором.

рисунке 2.8.



А) бумажный документооборот

Б) электронный документооборот

В) цифровой документооборот

Рисунок 2.8 - Взаимодействие экономических субъектов и налоговых органов при применении разных способов организации документооборота¹⁵¹

При взаимодействии экономических субъектов и налоговых органов путем организации бумажного документооборота (рисунок 2.8 А) отсутствует оперативное движение документов. В данном случае передача документов между контрагентами является самой трудозатратной, дорогостоящей и длительной процедурой. Посредником при передаче документа является почта, курьер или сотрудник организации.

При организации электронного документооборота (рисунок 2.8 Б) передача информации из системы отправителя в систему получателя осуществляется по защищенным каналам связи с применением цифровых подписей. Посредником выступает оператор системы электронного документооборота.

Применяя систему цифрового документооборота (рисунок 2.8 В),

¹⁵¹ Составлено автором.

взаимодействие между экономическими субъектами и налоговыми органами происходит в рамках единой электронной системы на базе распределенных реестров цифровых транзакций, при этом посредник (если его существование предусмотрено структурой электронной системы) не имеет возможности влияния на процессы создания, обработки и хранения документа. Документооборот в данном случае является наиболее эффективно организованным.

Сравнительная характеристика бумажного, электронного и цифрового документооборота, представленная в таблице 2.1, проводилась по параметрам, объединенных в три группы: нормативно-правовые, организационные и технологические.

Таблица 2.1 - Сравнительная характеристика бумажного, электронного и цифрового документооборота¹⁵²

Параметры	Бумажный документооборот	Электронный документооборот	Цифровой документооборот
Нормативно-правовые параметры			
Правовая неопределенность	-	-	+
Организационные параметры			
Стоимость годового обслуживания системы	-	+	+
Стоимость формирования документа	+	-	-
Продолжительность подготовки документа	высокая	средняя	низкая
Срок передачи документа	≥ 1 день	мгновенно	мгновенно
Стоимость передачи документов	высокая	невысокая (стоимость канала связи)	невысокая (стоимость канала связи)
Зависимость функционирования системы от влияния внешних факторов	+	+	-
Контроль выполнения контрактов в режиме реального времени	-	-	+
Прозрачность операций	-	-	+
Конфиденциальность клиентских данных	+	+	-
Возможность одновременного	-	+	+

¹⁵² Составлено автором.

доступа к экземпляру документа нескольких пользователей			
---	--	--	--

Продолжение таблицы 2.1

Параметры	Бумажный документооборот	Электронный документооборот	Цифровой документооборот
Автоматическое исполнение прав и обязательств налогоплательщика	-	-	+
Автоматизированное выявление налоговых правонарушений и сомнительных операций, а также операций по потенциальному уклонению от уплаты налогов	-	-	+
Среда совершения правонарушений и преступлений	наиболее благоприятная	благоприятная	не благоприятная
Технологические параметры			
Среда обращения информации	реальный мир	виртуальное пространство	виртуальное пространство
Носитель информации	бумага	электронные носители информации	электронные носители информации
Форма документа	бумажный документ	электронный документ	смарт-контракт
Необходимость специальных средств для восприятия информации	-	+	+
Способ передачи информации	из рук в руки	специальные каналы связи	специальные каналы связи
Возможность неограниченного и несогласованного тиражирования документа	-	+	-
Защита документа от изменений и фальсификации	-	+	+
Подтверждение подлинности документа	личная подпись, печать	электронно-цифровая подпись	электронно-цифровая подпись
Возможность подделки подписи	+	-	-
Возможность утраты документа	+	+	-

Простота оформления документа	-	-	+
-------------------------------	---	---	---

Продолжение таблицы 2.1

Параметры	Бумажный документооборот	Электронный документооборот	Цифровой документооборот
Стоимость хранения документов	высокая	средняя	низкая
Необходимые знания для оформления документа	право, экономика	право, экономика	право, экономика, программирование смарт-контрактов

Сравнив разные способы организации документооборота, нами были получены следующие результаты.

Основное отличие электронного и цифрового документооборота от бумажного заключается в среде обращения информации: виртуальное пространство и реальный мир. При этом в первом случае для восприятия информации необходимым условием является наличие специальных средств, а для ее мгновенной передачи – цифровые каналы связи; во втором случае носителем информации выступает бумага, передача которой возможна исключительно «из рук в руки» и может занимать значительное время. Продолжительность процесса подготовки бумажного документа, включающего период времени с момента начала создания документа до момента передачи его до места назначения, значительно выше, чем электронного документа или смарт-контракта (отсутствие необходимости печати документа и другое).

Сделаем акцент на том, что информация, зафиксированная в документе материальной формы, где необходима личная подпись и печать, в том числе на специальных защищенных от подделки бланках, менее защищена от фальсификации, чем информация электронного документа, подтверждаемая цифровой подписью: во-первых, собственноручную подпись легче подделать, чем цифровую; во-вторых, во многих случаях в преступных целях проще изменить бумажный документ, чем электронный.

В отличие от электронного и цифрового документооборота при применении бумажного документооборота не требуется оплата стоимости годового обслуживания системы, при этом необходимы следующие значительные денежные и трудовые затраты:

- на формирование каждого листа документа, в т.ч. чернового (стоимость бумаги, печатей, чернил, канцелярских товаров, картриджей, технических устройств и их обслуживания и другое);
- на доставку документа до места назначения (доставка посредником – стоимость курьерских или почтовых услуг; самостоятельная доставка – стоимость транспортных расходов, рабочего времени и другое);
- на обеспечение возможности безопасного хранения документов (для физического размещения материального носителя информации необходимо специальное помещение, соответствующее климатическим условиям, его защита, денежные и трудовые затраты, связанные с процессом сдачи документов в архив или их уничтожение и другое).

Таким образом, бумажный документооборот кардинально отличается от электронного и цифрового документооборота и является менее эффективным.

Однако организация и ведение бумажного и электронного документооборота на сегодняшний день юридически проработано, в то время как цифровой документооборот находится в стадии неопределенности: отсутствуют как однозначные трактовки терминов в данной сфере, так и в целом нормативно-правовая база по его организации и регулированию¹⁵³. В настоящее время Федеральный закон «О цифровых финансовых активах» находится в стадии проекта¹⁵⁴.

Несмотря на тот факт, что электронный и цифровой документооборот имеют однородную среду обращения – виртуальное пространство – между ними

¹⁵³ Кардонов А.В. Сферы применения смарт-контрактов и риски при работе с ними / А.В. Кардонов // Бизнес-образование в экономике знаний. – 2018. – № 1. – С. 45-46.

¹⁵⁴ Российская Федерация. Проект Федерального закона № 419059-7 «О цифровых финансовых активах» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PRJ&n=170084#0517799716625583> (дата обращения: 12.08.2018).

существуют значительные отличия.

Так, формой документа электронного оборота является электронный документ, а цифрового – смарт-контракт. Оформление смарт-контракта – это более простая процедура, чем оформление бумажного или электронного документа, на которую может быть затрачено меньше времени. При этом наличие знаний в сфере информационных технологий и программирования необходимы только для первоначального описания типового смарт-контракта.

Цифровой документооборот предполагает обработку, хранение и передачу информации в децентрализованной системе, что снижает (исключает) многие риски централизованных систем электронного документооборота. В первую очередь, отсутствует зависимость функционирования системы цифрового документооборота, построенного на основе технологии блокчейн, от влияния внешних факторов (наводнение, пожары, выход из строя серверов и информационных хранилищ, взломы системы, кражи и другое)¹⁵⁵. Поэтому вероятность потери информации смарт-контракта стремится к нулю. В то время как документы бумажного и электронного оборота можно потерять в результате преднамеренного или непреднамеренного их уничтожения.

Отметим, что в отличие от электронного документа смарт-контракт также как и бумажный документ нельзя неограниченно и несогласованно тиражировать. Вместе с тем к информации на материальном носителе отсутствует возможность одновременного доступа нескольких пользователей, в то время как электронная форма документа эту возможность представляет.

Система цифрового документооборота является неблагоприятной средой совершения правонарушений и преступлений, реализуя автоматическое исполнение прав и обязанностей, прописанных в смарт-контрактах, позволяя проводить контроль выполнения контрактов в режиме реального времени, обеспечивая прозрачность совершаемых операций и не предоставляя

¹⁵⁵ Дюдикова Е.И. Риски как неотъемлемая часть применения централизованного и децентрализованного подходов к организации систем электронных денег / Е.И. Дюдикова // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд : материалы XLII международной научно-практической конференции. – 2016. – С. 89–91; Куницына Н.Н. Электронные деньги: платежный инструмент или технология? / Н.Н. Куницына // Актуальные вопросы современной экономики в глобальном мире. – 2018. – № 8. – С. 127–128.

конфиденциальность клиентских данных. Однако отсутствие конфиденциальности клиентских данных в современных рыночных условиях и жесткой конкуренции является слабой стороной системы, так как не обеспечивается гарантия сохранения коммерческой тайны организации, а «открытость» и разглашение персональных данных противоречит Федеральному закону от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных»¹⁵⁶.

На современном этапе развития налоговой системы и налогового администрирования необходимо внедрение на государственном уровне в сферу налогов и налогообложения цифрового документооборота на основе технологии блокчейн (смарт-контрактов), обладающего значительными преимуществами в отличие от бумажного и электронного документооборота с целью укрепления налоговой системы России, повышения эффективности налогового администрирования, улучшения налогового климата в стране, снижения уровня налоговой преступности, формирования восприятия обществом налоговых правонарушений как модели девиантного поведения и обеспечения экономической безопасности. Однако его внедрение в неизменном виде является затруднительным процессом и требует устранения основных недостатков: нормативно-правовая неопределенность; сложность первоначального описания типового смарт-контракта, заключающаяся в обязательном требовании дополнительных знаний и умений в сфере информационных технологий и программирования; невозможность исправления и корректировки смарт-контрактов в случае ошибочных действий; отсутствие конфиденциальности клиентских данных в распределенном реестре цифровых транзакций.

2.3 Риски взаимодействия субъектов налоговых отношений с использованием смарт-контрактов

Налоговый риск, являясь одним из видов финансовых рисков, сопровождает

¹⁵⁶ Федеральный закон от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61801/ (дата обращения: 02.10.2018).

совершаемые в экономике финансовые операции, затрагивающие субъектов налоговых отношений. От эффективности и точности принимаемых решений в сфере налогов и налогообложения зависит величина финансового результата и денежного потока, при этом в случае принятия ошибочных решений экономический субъект может быть привлечен к уголовной ответственности, а организация ликвидирована. Отметим, что налоговые риски являются одной из основных угроз как для экономических субъектов, так и для государства в целом. Однако понятие «налоговый риск» в российском законодательстве на сегодняшний день не закреплено.

Изучением и исследованием вопросов налоговых рисков и факторов, влияющих на их возникновение, занимались Баймуратов Т.М.¹⁵⁷, Власова М.С.¹⁵⁸, Гончаренко Л.И.¹⁵⁹, Грачев А.В.¹⁶⁰, Калашникова Э.Л.¹⁶¹, Пименов Н.А.¹⁶², Стафиевская М.В.¹⁶³, Тоцкая К.П.¹⁶⁴, Тюрина Ю.Г.¹⁶⁵, Тютюгина А.В.¹⁶⁶, Cătălina Cozmei¹⁶⁷ и другие.

Все предложенные определения сводятся к тому, что под риском необходимо понимать некоторую неопределенность, которая способствует наступлению негативных последствий финансового и нефинансового характера в результате неблагоприятных ситуаций и принятия ошибочных решений в сфере налогов и налогообложения. Так, например, с одной стороны – организация,

¹⁵⁷ Баймуратов Т.М. Налоговые риски: источники возникновения и пути их минимизации / Т.М. Баймуратов // Вестник современной науки. – 2016. – № 4. – С. 83–88.

¹⁵⁸ Ласкина Л.Ю. Налоговый риск как составная часть предпринимательского риска / Л.Ю. Ласкина, М.С. Власова // Научный журнал НИУ ИТМО. – 2015. – № 1. – С. 121–130.

¹⁵⁹ Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения / Л.И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 1. – С. 17–24.

¹⁶⁰ Грачев А.В. Налоговые риски и риски недобросовестного ведения бизнеса / А.В. Грачев // Финансы. – 2009. – № 3. – С. 45–49.

¹⁶¹ Калашникова Э.Л. Налоговые риски: оценка и их финансовые последствия : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Калашникова Эльвира Леонидовна. – Иркутск, 2007. – 180 с.

¹⁶² Пименов Н.А. Налоговые риски: теоретический аспект / Н.А. Пименов // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 81–86.

¹⁶³ Стафиевская М.В. Необходимость идентификации и управления налоговым риском / М.В. Стафиевская // Вестник казанского государственного аграрного университета. – 2010. – № 2. – С. 80–82.

¹⁶⁴ Тоцкая К.П. Развитие методов управления налоговыми рисками в организации: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Тоцкая Ксения Павловна – Томск, 2012. – 182 с.

¹⁶⁵ Тюрина Ю.Г. Налоговые риски и факторы, влияющие на их возникновение / Ю.Г. Тюрина // Известия БГУ. – 2016. – Т. 26. – № 6. – С. 964–971.

¹⁶⁶ Тютюгина А.В. Оценка и минимизация налоговых рисков, связанных с планированием и проведением выездных налоговых проверок : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Тютюгина Анна Викторовна. – Иркутск, 2013. – 217 с.

¹⁶⁷ Cozmei C. Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk / C. Cozmei, E.C. Șerban // Procedia Economics and Finance – 2014. – Vol. 15 – pp. 1594–1602.

нарушающая налоговое законодательство, несет как финансовые потери, так и репутационные издержки; с другой стороны – в государстве, не способном обеспечить в полной мере качественное налоговое администрирование, фиксируется недополучение финансовых средств для выполнения своих функций и решения социально значимых задач, а также снижается уровень налоговой культуры и национальной безопасности.

В последнее время вектор социальной политики налоговых структур направлен на улучшение налогового климата и увеличение собираемости обязательных платежей в бюджетную систему за счет совершенствования налогового администрирования, в том числе облегчения процедур исполнения налоговых обязательств и организации более эффективного взаимодействия с налогоплательщиками (задействованы разные способы взаимодействия: личный контакт, личный кабинет, портал государственных услуг, информационные системы предприятий, обучающие «семинары», рейды и другое).

Однако в настоящий момент отсутствуют исследования, посвященные проблемам взаимодействия субъектов налоговых отношений через призму организации документооборота. Именно такое исследование позволит определить целесообразность и выявить достоинства и недостатки применения разных подходов к процессу обмена информацией между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Для определения наиболее эффективного способа взаимодействия субъектов налоговых отношений необходимо определить виды налоговых рисков и способствующие их наступлению факторы, как с позиции налогоплательщиков, так и с позиции налоговых органов.

Рассмотрим следующие виды налоговых рисков для налогоплательщиков:

- риск доначисления налогов и сборов (риск налогового контроля) в результате проведения камеральных и выездных проверок;
- риск неэффективного налогообложения, возникающий в результате переплаты налогов и сборов, неиспользования налоговых льгот, налоговых резервов, кредитования бюджета и другое;

- риск усиления налогового бремени, который присущ экономическим проектам длительного периода (создание новых организаций, инвестиции в недвижимость и оборудование, долгосрочное кредитование): появление новых налогов, рост ставок существующих налогов, отмена налоговых льгот;

- риск уголовной ответственности: уклонение от уплаты обязательных платежей в бюджетную систему, неисполнение обязанностей налогового агента, сокрытие денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов.

Результаты сравнительного анализа возможности снижения влияния факторов наступления налогового риска при организации разных способов документооборота с позиции налогоплательщика представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Сравнительный анализ возможности снижения влияния факторов наступления налогового риска при организации разных способов документооборота с позиции налогоплательщика¹⁶⁸

Группа факторов	Фактор	Документооборот		
		Бумажный	Электронный	Цифровой
Внеш- ние	налоговые проблемы контрагентов	-	+	+
	изменение позиции налоговых, судебных и финансовых органов по вопросам налогов и налогообложения	-	-	+
	несвоевременное получение информации от государственных органов	-	-	+
	состояние финансово-хозяйственной деятельности контрагентов	-	+	+
	изменение перечня налогов и сборов	-	-	+
	изменение налоговых ставок или других элементов налогообложения	-	-	+
	изменение штрафных санкций	-	-	+
	коррупция	-	-	+
	конфликтные отношения с органами власти	-	-	+
	долгий период ожидания до процесса взаимодействия субъектов налоговых отношений	-	-	+
Внут-	низкий уровень квалификации сотрудников организации	-	-	+

¹⁶⁸ Составлено автором.

Группа факторов	Фактор	Документооборот		
		Бумажный	Электронный	Цифровой
ренние	низкий уровень взаимодействия структурных подразделений между собой и с налоговыми органами в процессе исполнения налоговых обязательств	-	-	+
	низкий уровень осведомленности менеджеров о налоговых рисках	-	-	+
	отсутствие налогового планирования	-	-	+

Продолжение таблицы 2.2

Группа факторов	Фактор	Документооборот		
		Бумажный	Электронный	Цифровой
Внутренние	трудозатратная и дорогостоящая технология учета и обработки информации в процессе исполнения налоговых обязательств	-	+	+
	подверженность перебоям в работе программно-технических комплексов	+	-	+
	высокая стоимость содержания штатной единицы (налогового подразделения) или использования услуг аудиторско-консалтинговых компаний	-	-	+
	несовпадение интересов собственника и менеджеров организации	-	-	+
	неосмотрительность выбора контрагентов	-	+	+

* «-» - невозможно

«+» - возможно

Проанализировав возможности снижения влияния факторов наступления налогового риска при организации разных способов документооборота с позиции налогоплательщика, мы пришли к следующему выводу.

Бумажный документооборот является самым трудозатратным и дорогостоящим. Несмотря на это, данный способ взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов остается популярным. Его преимущество заключается в отсутствии зависимости от функционирования

технических устройств и каналов связи, а также привязки к технологиям формирования и сдачи налоговой отчетности. При этом отметим, что в отличие от электронного и цифрового документооборота организация бумажного документооборота не обеспечивает возможность ознакомления с фактом наличия налоговых проблем контрагента экономического субъекта и с его финансово-хозяйственным положением. Неэффективность наблюдается во всех аспектах: отсутствие информационной интерактивности и обратной связи со стороны налоговых органов, поддержки принятия финансовых решений, высокий уровень влияния человеческого фактора и коррупционной составляющей при взаимодействии с налоговыми органами или непроверенными контрагентами, низкий уровень эффективности планирования и оперативности реагирования на изменившиеся внешние условия.

Электронный документооборот является более эффективным по сравнению с бумажным документооборотом. Однако автоматизация процессов деятельности налогоплательщика оказывает незначительное влияние на организацию его работы в сфере налогов и налогообложения, только снижая трудозатраты, стоимость и время совершения операции. Слабыми местами данного способа организации документооборота остаются аспекты, затрагивающие взаимодействие с человеком, которые зависят от принимаемого им решения, а также подверженность перебоям в работе программно-технических комплексов¹⁶⁹. Отметим, что системы электронного документооборота предоставляют широкий функционал по поддержке принятия решений: информационные сообщения, подписки на изменение законодательства, возможность проверки контрагентов, низкое влияние человеческого фактора и коррупционной составляющей по сравнению с бумажным документооборотом.

Цифровой документооборот – это инновационный способ взаимодействия субъектов налоговых отношений, который предусматривает еще большую минимизацию влияния человеческого фактора, а в некоторых случаях полностью

¹⁶⁹ Cozmei C. Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk / C. Cozmei, E. C. Șerban // *Procedia Economics and Finance* – 2014. – Vol. 15 – pp. 1594–1602.

его исключает. Например, сдача налоговой отчетности в том виде, в котором она предусмотрены при организации бумажного и электронного документооборота, исключена полностью за счет автоматизированного и полного отражения совершаемых операций в реестре распределенных транзакций, учета всей налоговой базы и использования механизмов исчисления и удержания налогов и сборов, встроенных в децентрализованную систему. При этом отметим, что при организации цифрового документооборота обеспечивается полная поддержка экономических субъектов, в том числе своевременно предоставляется информация об изменениях в сфере налогов и налогообложения, исключается коррупционная составляющая, все действия являются прозрачными и независимыми от сложившихся отношений между экономическими субъектами и органами власти. При цифровом документообороте добросовестное исполнение налоговых обязательств менее всего зависит от уровня квалификации сотрудников организации, взаимодействия структурных подразделений между собой и с налоговыми органами, налогового планирования, соотношения количества сотрудников и выполняемого объема работы. Децентрализованная система хранения, обработки и передачи информации исключает возможность потери или фальсификации данных. При организации цифрового документооборота все операции совершаются в онлайн среде и моментально обрабатываются (при организации бумажного и электронного документооборота все операции совершаются в отдельной среде и для обмена информацией требуется ее передача и проверка, что занимает длительный период времени до начала процесса взаимодействия субъектов налоговых отношений).

Особенность налоговых отношений заключается в негативном влиянии налоговых рисков на деятельность обеих сторон: как налогоплательщика, так и налоговых органов, при этом состав рисков и способствующие их наступлению факторы отличаются между собой.

Так, основными видами налоговых рисков для налоговых органов (государства) являются следующие:

- риск неполучения сумм налогов и сборов (возврата полученных

сумм);

- риск легализации доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма;
- риск теневого сектора и утечки капитала.

Результаты сравнительного анализа возможности снижения влияния факторов наступления налогового риска при организации разных способов документооборота с позиции налоговых органов представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3 - Сравнительный анализ возможности снижения влияния факторов наступления налогового риска при организации разных способов документооборота с позиции налоговых органов¹⁷⁰

Группа факторов	Фактор	Документооборот		
		Бумажный	Электронный	Цифровой
Внешние	особенности налогового менталитета	-	-	+
	низкий уровень налоговой культуры	-	-	+
	низкий уровень доверия к налоговым органам со стороны налогоплательщиков	-	-	+
	нежелание принятия новых технологий налогоплательщиками	-	+	+
	сложность процесса взаимодействия налогоплательщика с налоговыми органами	-	-	+
	наличие временных ограничений для исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками	-	+	+
	наличие территориальных ограничений для исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками	-	+	+
	потеря документов налогоплательщиками в связи с наступлением форс-мажора (пожары, наводнения, технические неполадки и другое)	-	-	+
	неопределенность и нечеткость формулировок норм законодательства (двойственность трактовки)	-	-	+
Внутренние	низкий уровень квалификации сотрудников организации	-	-	+
	высокий уровень текучки кадров	-	-	+
	неэффективное взаимодействие контрольного и правового блока налоговых органов	-	-	+
	низкий уровень взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков	-	-	+
	отсутствие автоматизации проведения налогового контроля и выявления потенциальных налоговых правонарушений	-	-	+
	отсутствие эффективного сотрудничества с органами, владеющими информацией о налогоплательщиках	-	-	+
	организация договорных проверок	-	-	+
	подверженность перебоям в работе программно-технических комплексов	-	-	+

* «-» - НЕВОЗМОЖНО

«+» - ВОЗМОЖНО

¹⁷⁰ Составлено автором.

При организации бумажного и электронного документооборота существует возможность частичного или полного сокрытия сумм налогов и сборов с наименьшим риском выявления данного правонарушения контролирующими органами. Исполнение налоговых обязательств и аккумуляция денежных средств в бюджет при цифровом документообороте совершается в открытой и прозрачной информационной среде в режиме реального времени, поэтому отсутствует возможность совершения преступлений в сфере налогов и налогообложения, как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов.

Налоговый менталитет взаимосвязан с уровнем налоговой культуры. В настоящее время формирование налоговой культуры является основной задачей, решение которой позволит нивелировать большую часть проблем в сфере налогов и налогообложения. В современной России уровень налоговой культуры до сих пор остается низким. Налогоплательщики не знают налогового законодательства и не осведомлены о своих правах и обязанностях. Отметим, что получение знаний в сфере налогов и налогообложения, в том числе своевременное отслеживание всех изменений в налоговом законодательстве, при организации бумажного документооборота полностью лежит на плечах налогоплательщика; при электронном документообороте – налогоплательщику необходимо своевременно приобретать обновленную версию используемой им электронной системы с внесенными изменениями; при цифровом документообороте – налогоплательщик не прикладывает никаких усилий для получения информации о налогах и изменениях в законодательстве, а использует децентрализованную систему, в которую всю информацию вносят налоговые органы в режиме реального времени. Преимуществом совершения операций и хранения информации в децентрализованной системе на основе технологии блокчейн является невозможность потери информации. Таким образом, применение цифрового документооборота повысит уровень налоговой культуры и изменит налоговый менталитет в лучшую сторону, что в итоге окажет непосредственное влияние на доверие к налоговым структурам, эффективность работы налоговых органов, собираемость обязательных платежей и количество умышленно и неумышленно

совершаемых преступлений в сфере налогов и налогообложения.

Отметим, что согласно результатам проведенного авторами опроса в г. Грозный, в котором приняли участие 500 респондентов, установлено, что 37% налогоплательщиков пользуется услугами и сервисами, которые оказывает ФНС России в электронном виде; остальные 63% опрошенных отдают предпочтение контактному способу взаимодействия с налоговыми органами (бумажному документообороту), указывая в качестве причин неосведомленность о возможности дистанционного взаимодействия; отсутствие навыков работы с компьютерами и программным обеспечением; недоверие к налоговым органам (обязательно должна стоять пометка о приеме документов); недоверие к электронным формам документов и нежелание хранить документы в электронном виде; нежелание принятия и освоения новых технологий и способов взаимодействия; опасение рисков, связанных с электронным документооборотом; длительность ожидания ответа и подтверждений о принятии документов налоговыми органами; постоянные технические сбои.

Неавтоматизированное предоставление информации субъектами налоговых отношений не позволяет организовать эффективное взаимодействие между налоговыми органами и налогоплательщиками (финансовые, трудовые, временные и территориальные ограничения). В то время как электронный документооборот может улучшить данную ситуацию, а цифровой – кардинально изменить представление о налоговом производстве в целом за счет простоты процесса взаимодействия и моментального обмена информации в автоматизированном режиме.

В случае работы с бумажными документами существенно высоки трудовые и временные затраты на обработку, анализ, сверку и хранение большого объема информации. При организации электронного документооборота данный процесс упрощается, при этом становится возможным применение различных вариантов электронного анализа (в том числе интеллектуального). Вместе с тем остается не решенной проблема низкого доверия к достоверности предоставляемой информации. Информация, заключенная в смарт-контрактах, является подлинной,

неотрекаемой и доступной для любого вида анализа.

Децентрализованная система цифрового документооборота полностью исключает коррупционную составляющую и существенно сокращает влияние человеческого фактора при организации и проведении налоговых проверок. Автоматизация выполняемых ранее вручную операций может позволить оптимизировать работу сотрудников налоговых органов и сократить влияние таких факторов, как низкий уровень квалификации сотрудников, текучка кадров и организация договорных проверок.

Таким образом, в отличие от бумажного документооборота электронный и цифровой документооборот существенно упрощает взаимодействие субъектов налоговых отношений. Соотношение стоимости и функциональности современных технических и программных решений делает электронный и цифровой документооборот более привлекательным, о чем свидетельствует факт их широкого и быстрого распространения на рынке.

В 2012 году в технологии сдачи отчетности в электронном виде по каналам связи было задействовано 53 % всех налогоплательщиков¹⁷¹. На сегодняшний день более 80 % налогоплательщиков взаимодействуют с налоговыми органами, используя системы электронного документооборота. Согласно статистическим данным системы электронного документооборота Контур.Диадок, которая является одной из самых распространенных систем, ежегодно наблюдается тенденция увеличения как количества пользователей системы, применяющих электронный документооборот для взаимодействия с налоговыми органами, так и количества юридически значимых документов, передаваемых через систему (рисунок 2.9)¹⁷².

¹⁷¹ Касимов Д.О. Электронные информационные технологии как инновационный элемент налоговой культуры [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/elektronnye-informatsionnye-tehnologii-kak-innovatsionnyy-element-nalogovoy-kultury> (дата обращения: 13.06.2018).

¹⁷² За год число отправителей электронных документов в Диадоке удвоилось [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://kontur.ru/diadoc/news/5877> (дата обращения: 14.06.2018).

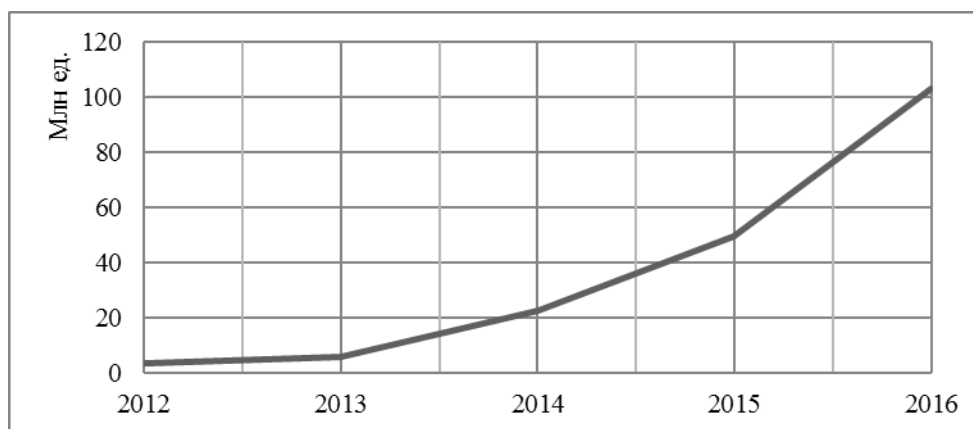


Рисунок 2.9 - Количество юридически значимых документов, передаваемых через систему электронного документооборота Контур.Диадок, млн ед.

Цифровой документооборот представлен в форме смарт-контрактов. Первые идеи смарт-контрактов были предложены в 1994 году Ником Сабо. Однако практическую реализацию и свое массовое распространение смарт-контракты получили только в начале XXI века. Например, в самой известной и распространенной системе Ethereum¹⁷³ первый проверенный смарт-контракт был заключен 03.04.2016 г.; на 11.06.2018 г. в системе функционировало более 20000 смарт-контрактов, при этом 2/3 смарт-контрактов заключены в 2018 г. Динамика ежегодного роста количества смарт-контрактов, заключенных в системе Ethereum, представлена на рисунке 2.10¹⁷⁴.

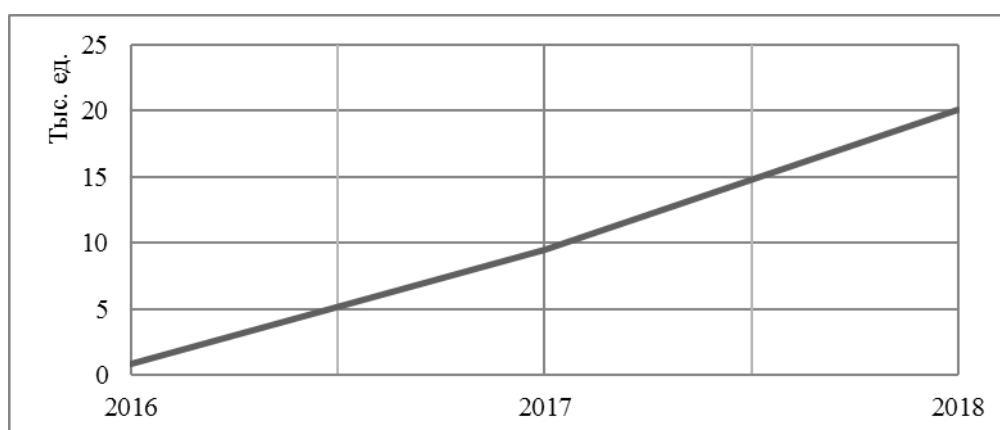


Рисунок 2.10 - Динамика ежегодного роста количества смарт-контрактов, заключенных в системе Ethereum за период 2016-2018 гг., тыс. ед.

¹⁷³ Кардонов А.В. Сферы применения смарт-контрактов и риски при работе с ними / А. В. Кардонов // Бизнес-образование в экономике знаний. – 2018. – № 1. – С. 44.

¹⁷⁴ Contracts With Verified Source Codes Only [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://etherscan.io/contractsVerified> (дата обращения: 11.06.2018).

Значительный рост количества пользователей системы Ethereum фиксируется в 2018 г. (рисунок 2.11). Данное изменение напрямую связано с появлением на рынке и популяризацией нового способа взаимодействия с использованием смарт-контрактов.

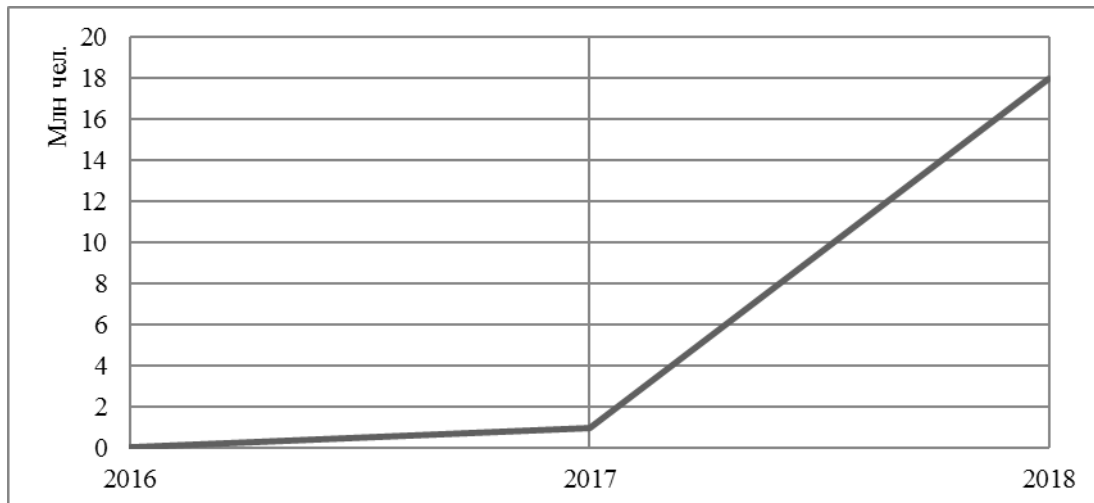


Рисунок 2.11 - Динамика изменения количества пользователей системы Ethereum за период 2016-2018 гг., млн чел.

Отметим, что в 2017 г. были заключены юридические сделки между ПАО «Мегафон» и АО «Райффайзенбанк» с использованием технологий смарт-контрактов на национальной блокчейн-платформе «Мастерчейн», созданной Центральным банком и Ассоциацией ФинТех¹⁷⁵, что дает основание предположить появление значительного роста интереса к цифровому документообороту в будущем.

Преимущества цифрового документооборота, представленного в форме смарт-контрактов, реализуются за счет использования в основе электронной системы технологии блокчейн (распределенных реестров цифровых транзакций). Основным недостатком данного способа фиксации, хранения и передачи данных при большом количестве достоинств является общедоступность информации для всех серверов в рамках такой децентрализованной сети. Требование к защите персональных данных и обеспечения конфиденциальности исключает

¹⁷⁵ «Мастерчейн» — первый юридически чистый блокчейн в России [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://masterchain.rbc.ru> (дата обращения: 13.06.2018).

возможность хранения информации реестра на технических устройствах конечных пользователей системы. Учитывая данные требования, схема взаимодействия элементов системы смарт-контрактов представлена на рисунке 2.12.

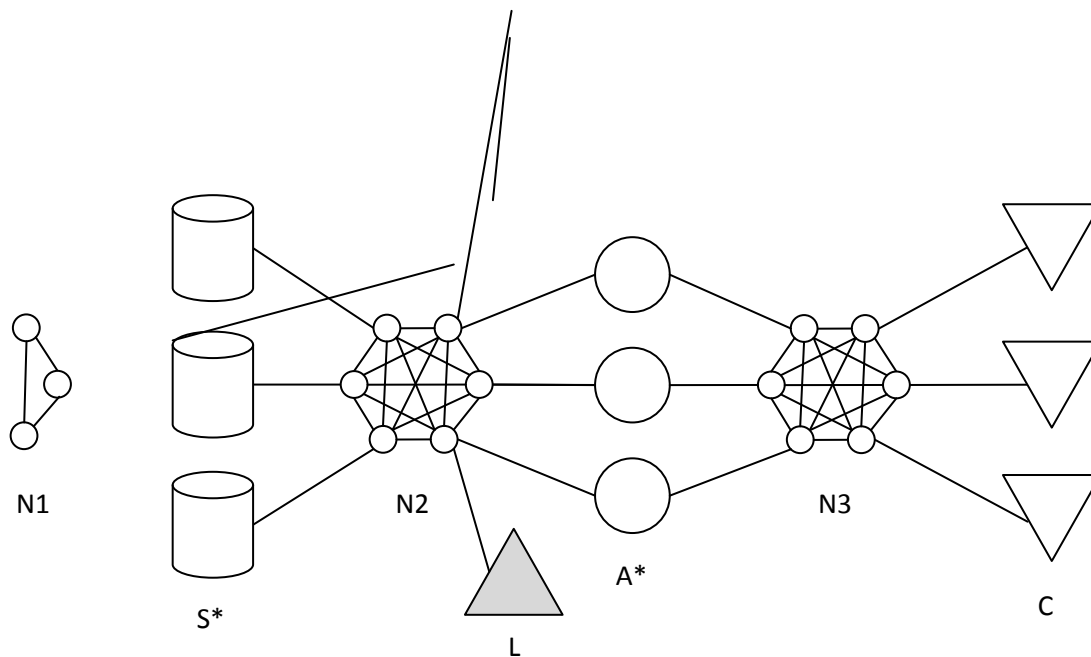


Рисунок 2.12 - Схема взаимодействия элементов системы смарт-контрактов, исключающая возможность хранения информации реестра на технических устройствах конечных пользователей системы¹⁷⁶

Для функционирования децентрализованных реестров цифровых транзакций организуются выделенные мощности (S^*), распределенные по определенным территориям (районам и другое) на базе налоговых органов или других государственных учреждений. Взаимодействие между серверами хранения информации организуется по защищенным каналам связи ($N1$).

Для доступа к данным, хранящимся в блокчейне, необходимо использовать децентрализованное приложение, функционирующее на выделенных вычислительных мощностях (A^*), связанное с реестром через защищенную сеть ($N2$), и реализующее алгоритмы, которые исключают неавторизованный доступ к данным конечными пользователями. Доступ к реестру организуется по

¹⁷⁶ Составлено автором.

защищенной сети (N2), не связанной с сетью распределения данных (N1).

Конечный пользователь – налогоплательщик (С) взаимодействует с серверами децентрализованного приложения по открытым каналам связи (Интернет) с шифрованием передаваемых данных (N3), при этом ему доступен интерфейс пользователя, через который выполняется работа, но доступ напрямую к данным отсутствует. В рамках системы обязательно должен быть предоставлен функционал по подготовке и тестированию смарт-контрактов для субъектов налоговых отношений. Смарт-контракты в сфере налогов и налогообложения являются типовыми, поэтому они требуют существенной и полной проверки при их разработке. Типовые смарт-контракты в дальнейшем могут применяться без изменений. Налоговые органы (L) взаимодействуют с системой в рамках защищенной сети (N2).

Цифровой документооборот, представленный в форме смарт-контрактов, способен снизить влияние факторов наступления налогового риска, как с позиции налогоплательщика, так и с позиции налоговых органов, обеспечивая моментальность обработки и передачи информации, высокий уровень надежности предоставляемых данных, невозможность подделки хранящейся информации, автоматизацию как налогового производства, так и налогового администрирования за счет исполнения условий заключенных смарт-контрактов. Ряд недостатков (отсутствие конфиденциальности информации и фатальность ошибок в смарт-контракте) может быть решен путем технологических и организационных решений.

Таким образом, в России с учетом особенности менталитета россиян, коррупции, сложного и громоздкого налогового законодательства, низкого уровня финансовой грамотности и налоговой культуры традиционные способы совершенствования налогового администрирования являются малоэффективными и нецелесообразными. Цифровое налоговое администрирование является инновационным прогрессивным способом совершенствования налогового администрирования, одновременно направленным на оптимизацию как процесса налогового производства, так и взаимоотношений, складывающихся между

налоговыми органами и налогоплательщиками. Цифровое налоговое администрирование при применении партнерско-принудительного режима налогового администрированию и организации системы взаимоотношений, основанной с промежуточной позиции между подходами права и интересов способно в условиях цифровизации экономики повысить эффективности налогового администрирования, обеспечить своевременность и полноту аккумуляции обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, облегчить и сократить временные, финансовые и трудовые затраты исполнения налоговых обязательств, улучшить налоговый климат в стране, снизить уровень налоговой преступности, формировать восприятие обществом налоговых правонарушений как модели девиантного поведения, обеспечить экономическую и национальную безопасность. По нашему мнению, с целью повышения эффективности налогового администрирования необходимо внедрение на государственном уровне в сферу налогов и налогообложения цифрового документооборота на основе технологии блокчейн (смарт-контрактов), обладающего значительными преимуществами в отличие от бумажного и электронного документооборота. Однако его внедрение в неизменном виде является затруднительным процессом и требует устранения основных недостатков: нормативно-правовая неопределенность; сложность первоначального описания типового смарт-контракта, заключающаяся в обязательном требовании дополнительных знаний и умений в сфере информационных технологий и программирования; невозможность исправления и корректировки смарт-контрактов в случае ошибочных действий; отсутствие конфиденциальности клиентских данных в распределенном реестре цифровых транзакций.

3 ИНСТРУМЕНТЫ И МЕТОДЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1 Базовые императивы совершенствования налогового администрирования в России

Основной целью налогового администрирования является обеспечение полного, устойчивого и своевременного поступления обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации и увеличение числа налогоплательщиков, добровольно и своевременно исполняющих налоговые обязательства, поэтому его совершенствование на современном этапе организации должно привести к следующим результатам:

- увеличение собираемости налогов и сборов;
- повышение качества налогового законодательства;
- сокращения уровня теневой экономики;
- оптимизация механизма взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, обеспечивающего эффективное и своевременное исполнение налоговых обязательств в процессе налогового производства;
- сокращение издержек налогоплательщиков при исполнении ими обязанностей по уплате налогов и сборов;
- сокращение издержек налоговых органов при реализации ими своих обязанностей в процессе осуществления налогового администрирования;
- повышение качества налогового администрирования;
- увеличение эффективности налогового администрирования;
- повышение уровня налоговой культуры и уровня соблюдения налоговой дисциплины;
- формирование толерантного отношения к налогам и восприятия обществом налоговых правонарушений как модели девиантного поведения;
- снижение уровня налоговой преступности.

Мы считаем, что в XXI веке совершенствование налогового администрирования необходимо осуществлять комплексно в следующих направлениях:

- совершенствование налогового законодательства в части налогового администрирования;
- гармонизация отношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства;
- оптимизация процедур исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и обязанностей налоговыми органами в процессе осуществления налогового администрирования.

Отметим, что в российском налоговом законодательстве на сегодняшний день отсутствует нормативно-правовое регулирование сферы налогового администрирования, поэтому нам представляется необходимым с целью устранения проблем правового характера внесение следующих поправок в российское налоговое законодательство:

1. Ввести понятие налогового администрирования в следующей формулировке: «налоговое администрирование – процесс регулирования налогового производства, направленный как на совершенствование и организацию процедур налогового производства, так и на оптимизацию взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства с целью предупреждения, предотвращения и недопущения совершения налоговых правонарушений в процессе ведения хозяйственной деятельности налогоплательщика и обеспечения текущего контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов».

2. С целью недопущения отождествления налогового администрирования с налоговым контролем необходимо на законодательном уровне закрепить, что налоговое администрирование является частью управления налоговой системой.

3. Ввести понятие «цифровое налоговое администрирование – налоговое администрирование, осуществляемое в режиме реального времени в единой

цифровой системе налогового учета и администрирования», а также понятие «смарт-контракт – договор в электронной форме, исполнение прав и обязательств по которому осуществляется путем совершения в автоматическом порядке цифровых транзакций в распределенном реестре цифровых транзакций в строго определенной таким договором последовательности и при наступлении определенных им обстоятельств».

4. Законодательно закрепить понятие «режим налогового администрирования» не только к особому порядку определения элементов налогообложения, исчисления и уплаты налогов в зависимости от экономических показателей и вида деятельности налогоплательщика, а также к предоставлению налоговых преференций и частоте проведения мероприятий налогового контроля в зависимости от статуса налогоплательщика, который присваивается на основании степени соблюдения им налогового законодательства и добросовестного исполнения налоговых обязательств: «партнерское налоговое администрирование» и «принудительное налоговое администрирование».

5. Закрепить на законодательном уровне статус налогоплательщика: «добросовестный» и «недобросовестный», а также установить перечень налоговых преференций и правила налогового администрирования для каждой категории налогоплательщиков и условия их применения.

6. За своевременное и добровольное устранение выявленных в процессе налогового администрирования правонарушений, в том числе погашение задолженности, налогоплательщику должно предоставляться право уплаты 50% суммы начисленных штрафов и пени.

7. Обязать налогоплательщиков (налоговых агентов) фиксировать информацию и сдавать отчетность в единой цифровой системе налогового учета и администрирования.

8. Увеличить срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения до 10 лет.

9. Законодательно закрепить отсутствие юридической ответственности в случае вынесения первичного предупреждения налоговым администратором

налогоплательщику о наличии у него налогового правонарушения в отчетном периоде и требовании его устранения до установленного в предупреждении срока.

10. Установить более суровую ответственность за неустранение налогового правонарушения, в отношении которого вынесено предупреждение от администратора, либо в случае совершения в отчетном периоде повторного аналогичного правонарушения.

Отметим, что наличие совершенного налогового законодательства снижает уровень налоговой преступности, но не гарантирует отсутствие налоговых правонарушений, а также полную и своевременную аккумуляцию средств в бюджетную систему страны. Высокое качество правовой среды обеспечивает благоприятные условия для исполнения налоговых обязательств, однако на добровольность и своевременность данного процесса значительное влияние в комплексе оказывают качество отношений, сложившихся между налоговыми органами и налогоплательщиками, организационные особенности исполнения налоговых обязательств, налоговый менталитет, уровень налоговой культуры и соблюдения налоговой дисциплины и др. Поэтому сегодня особое внимание при совершенствовании налогового администрирования необходимо уделять как решению проблем правового, так и организационного характера.

Основная проблема организационного характера налогового администрирования заключается в отсутствии доверия и взаимного уважения субъектов налоговых отношений друг к другу. Для устранения или снижения влияния данной проблемы необходимо воздействовать на причины ее возникновения, как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков.

Согласно проведенному исследованию, нами было установлено, что налогоплательщики готовы добровольно и своевременно исполнять налоговые обязательства в случаях, когда:

- понимают направления расходования уплаченных ими обязательных платежей в бюджет страны;
- реально реализуется на практике неотвратимость наказания за

совершенные правонарушения;

- существует общественное осуждение лиц, совершивших налоговые правонарушения;

- ответственность за неисполнение налогового обязательства после вынесенного предупреждения налоговым администратором является более суровой, чем выгода от совершения налогового правонарушения;

- налоговые органы как представители государства готовы в любое время оказать помощь, консультацию или предложить варианты решений возникшей проблемы в пользу налогоплательщика, то есть они работают вместе с налогоплательщиками, а не против них;

- сотрудники налоговых органов высококвалифицированы и заинтересованы в построении партнерских отношений;

- процедура исполнения налогового обязательства является понятной, нетрудоемкой, не финансово затратной и не занимающей много времени;

- отсутствует возможность совершения налогового правонарушения;

- функционирует открытый и прозрачный механизм взаимодействия субъектов налоговых отношений, при этом недостаток ясности налоговой системы усиливает неудовлетворительное отношение к налогам как общественному бремени¹⁷⁷;

- уверены в законности совершаемых собственных действий и действий сотрудников налоговых органов (доверяют налоговым органам);

- обладают знаниями в сфере налогов и налогообложения;

- полностью автоматизирован процесс исполнения налогового обязательства.

В настоящее время в условиях недоверия к власти, недовольства результатами социальной политики, отсутствия заботы и поддержки со стороны государства, неодобрения приоритетов, выбираемых государством при распределении собранных средств (огромные суммы отправляются в виде

¹⁷⁷ Kirchler E. The Economic Psychology of Tax Behaviour / E. Kirchler – Cambridge: Cambridge University Press, 2007. – pp. 196-201.

гуманитарной помощи и поддержки в другие страны) у налогоплательщиков формируется негативное отношение, подозрительность и недоверие к налоговым органам, которое усугубляется действующим режимом налогового администрирования, сложившейся системой налоговых отношений, некомпетентностью сотрудников, хамским поведением, коррупцией, сложностью исполнения налогового обязательства, длительностью взаимодействия, потерей информации и перебоями в работе электронных систем.

Одним из приоритетных и значимых направлений совершенствования налогового администрирования является оптимизация и развитие отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками. Без гармонизации таких отношений в современном мире невозможно нейтрализовать конфликтные ситуации и негативное отношение налогоплательщиков к налоговым органам. Сегодня представители государства в лице сотрудников налоговых органов относятся к налогоплательщикам как должникам; их основной лозунг «Заплати налоги и спи спокойно»:

- налогоплательщик воспринимается ими как обязанное подчиненное лицо, при этом отсутствует равноправие между субъектами налоговых отношений;
- контроль и сила применяется как основной способ взаимодействия между субъектами налоговых отношений;
- считается, что если налогоплательщик должен самостоятельно исполнять налоговые обязательства, то не нужно ему помогать разбираться со сложностями понимания и трактовки налогового законодательства (в случае неправильного толкования или понимания, как правило, решения принимаются не в пользу налогоплательщика) и в заполнении налоговой отчетности;
- автоматизация процессов потребовала наличия у налогоплательщиков дополнительных знаний в сфере информационных технологий (знание программного обеспечения, поиск и установление обновлений системы, отслеживание выхода новых версий программ и др.).

По нашему мнению, основным направлением гармонизации налоговых отношений должна быть организация системы отношений в сфере налогов и

налогообложения в соответствии с промежуточной позицией между подходами права и интересов. Для этого необходимо кардинально изменить отношение сотрудников налоговых органов к налогоплательщикам:

- налогоплательщики должны рассматриваться как источники доходов бюджетной системы страны, за счет которых финансируются расходы государства;
- необходимо придерживаться принципа равноправия субъектов налоговых отношений;
- следует приоритетно применять режим партнерского налогового администрирования, в результате которого обеспечивается добровольное и своевременное исполнение налогового обязательства налогоплательщиком; в случае, если налогоплательщик не исполняет своевременно и добровольно налоговое обязательство к нему должен применяться принудительный режим налогового администрирования;
- должны быть созданы процедуры несложного и быстрого исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками;
- лозунг налоговых органов целесообразно сформулировать: «Платить налоги легко, а не платить сложно».

Таким образом, сотрудникам налоговых органов, работая с налогоплательщиками юридическими и физическими лицами, на которых в соответствии с российским налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать налоги, следует акцентировать внимание не на том факте, что они должны самостоятельно осуществить обязательный безвозмездный платеж и непрекословно соблюдать законодательство как это делается сегодня, а на том, что налогоплательщик отчуждает принадлежащие ему денежные средства для финансирования деятельности государства, поэтому необходимо помогать ему в этом и находить с ним компромисс в случае, если обе стороны стараются и готовы его достичь.

Для построения системы отношений в соответствии с промежуточной позицией между подходами права и интересов необходимо обеспечить налоговые

органы высококвалифицированными специалистами, что возможно путем:

- повышения заработной платы сотрудников налоговых органов;
- укрепления престижа и популяризация специальности налоговый инспектор;
- установления рейтинга, от которого зависит материальное поощрение сотрудника налоговых органов;
- проведения регулярных обучений и проверок знаний сотрудников налоговых органов со строгой оценкой, влияющей на их материальное или иное поощрение (например, дополнительные дни к отпуску);
- проведения тренингов по работе с налогоплательщиками;
- проведения обязательной аттестации сотрудников налоговых органов с целью проверки их уровня знаний (1 раз в 3 года);
- осуществления регулярного внутреннего контроля за качеством выполнения обязанностей сотрудниками налоговых органов, в том числе с целью повышения уровня трудовой дисциплины.

Гармонизация и оптимизация отношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства и повышение уровня их взаимодействия возможны только при установлении партнерских отношений, в результате которых соблюдаются правила и нормы поведения, а также учитываются интересы друг друга. Для достижения данной цели необходимы:

- организация уважительного взаимодействия сотрудников налоговых органов с налогоплательщиками, в результате которого должны соблюдаться права человека и гражданина и не будут допускаться грубость, негатив, предвзятость, неуважение, унижение, недоброжелательность, невнимательность, формальный подход (проведение «контрольных консультаций», предполагающих посещение «тайных» налогоплательщиков, оценивающих консультации сотрудников налоговых органов; фиксация процесса взаимодействия сотрудников налоговых органов и налогоплательщиков (камеры, микрофоны и др.);
- проведение «контрольных закупок», в процессе которых оцениваются

состояние помещения налоговой инспекции, внешний вид сотрудников, полнота и актуальность размещенной информации, длительность ожидания в очереди приема, отношение сотрудников и их компетенция (процедура контрольных закупок в налоговой сфере должна проводиться аналогично процедурам в банковском секторе);

- расширение отчетности налоговых органов путем заполнения отчета по налоговому администрированию и размещения ее в открытом доступе в СМИ, которая в обязательном порядке должна включать следующую информацию: об общем количестве налогоплательщиков; о соотношении налогоплательщиков, к которым применяется принудительный и партнерский режим налогового администрирования; о выявленных в ходе налогового администрирования налоговых правонарушениях, по которым вынесены предупреждения налогоплательщикам, по тематике нарушений и количестве правонарушений, добровольно и своевременно устраненных налогоплательщиками в срок; о поступивших персонифицированных обращениях и жалобах в налоговые органы по действиям представителей государства с указанием ФИО должностного лица и принятых по ним решениях;

- размещение налоговыми органами в СМИ качественной, полной и безошибочной информации с пояснениями и методиками составления;

- обеспечение не только возможности оставить отзыв о работе налоговой инспекции на сайте ФНС России, а также должны моментально отражаться в автоматическом режиме в открытом доступе результаты, которые не могут быть фальсифицированы сотрудниками налоговых органов;

- обеспечение возможности оценки деятельности сотрудников налоговых органов с помощью наиболее простого и доступного способа общения – СМС-сообщения;

- организация оперативного взаимодействия субъектов налоговых отношений, в том числе получения налогоплательщиком от налоговых органов комментариев и подробных разъяснений по вопросам исполнения налоговых обязательств и составления налоговой отчетности, а также быстрого и

оперативного согласования позиций субъектов налоговых отношений;

- создание круглосуточной единой справочно-консультативной линии;
- обеспечение соблюдения законодательства налогоплательщиками и налоговыми органами в условиях низкого уровня налоговой культуры и финансовой грамотности субъектов налоговых отношений или несвоевременного отслеживания изменений в налоговом законодательстве, а также честного и полного информирования налогоплательщиками налоговых органов обо всех имеющих значение для налогообложения обстоятельствах их деятельности.

Эффективность налогового администрирования напрямую зависит от уровня налоговой культуры и финансовой грамотности налогоплательщиков. В России при наличии сложного, запутанного, неустойчивого и громоздкого налогового законодательства повышение уровня налоговой культуры и финансовой грамотности налогоплательщиков должно осуществляться в результате реализации следующих рекомендаций:

- регулярное проведение тематических семинаров и конференций для налогоплательщиков, как по месту нахождения налоговых органов, так и по месту фактического нахождения налогоплательщиков (например, собрания или планерки у работодателя-налогового агента);

- введение курса «Налоги и налогообложение» и практикума, включающего обучение работе в демонстрационных электронно-цифровых системах, для всех специальностей в высших и средних образовательных учреждениях с обязательным проведением практических заданий, которые выполняются по договоренности под руководством сотрудников налоговых органов;

- включение в школьную программу предмета «Основы налогов и налогообложения» в старших классах;

- проведение обязательных уроков-бесед при получении образования школьниками и студентами с участием налоговых инспекторов-практиков;

- проведение конкурсов на лучшие рисунки и сочинения в сфере налогов и налогообложения;

- размещение информационных материалов в СМИ, в том числе размещение

во время вечернего пика перед каждым выпуском федеральных или местных новостей информации, касающейся исчисления, уплаты обязательных платежей в соответствии с российским налоговым законодательством, особенностей и проблемных аспектов налогообложения, совершенных налоговых правонарушений с указанием ФИО нарушителей, состава правонарушений и ответственности;

- проведение опросов в общественных местах с целью выявления потенциальных налогоплательщиков, которые имеют право получения налоговых льгот и вычетов, но не воспользовались им (с одновременным разъяснением их прав и оказанием помощи в заполнении необходимых документов и при необходимости записью на прием к специалисту налоговой инспекции), при этом для проведения таких мероприятий могут быть задействованы обученные студенты, проходящие практику;

- поощрение налоговыми органами лиц за предоставление информации о выявленных слабых сторонах и недостатках в содержании норм российского налогового законодательства, а также об установлении (выявлении) новых схем уклонения от исполнения налоговых обязательств.

Важным условием повышения эффективности налогового администрирования является устранение коррупционной составляющей, снижение трудовых, финансовых и временных затрат как на проведение налогового администрирования, так и на исполнение налоговых обязательств налогоплательщиками, при этом данное снижение не должно оказывать отрицательное влияние на процессы и качество взаимодействия между субъектами налоговых отношений. Отметим, что основной формой взаимодействия является обмен информацией, объем которой ежегодно возрастает, поэтому полноценное, оперативное и эффективное взаимодействие налоговых органов с налогоплательщиками не представляется возможным без обеспечения в полной мере техническим и программным оснащением всех субъектов налоговых отношений, обеспечения защиты конфиденциальной информации, разработки специального программного обеспечения, внедрения

инновационных технологий в сферу налогов и налогообложения. Совершенствование налогового администрирования в данном направлении возможно путем автоматизации процессов и перехода к системе цифрового документооборота.

Влияние на правильность, простоту и скорость исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, а также на качество отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками оказывает межведомственное взаимодействие, которое в России находится на невысоком уровне (в некоторых случаях совсем отсутствует) и не обеспечивает объективного представления о существующей реальности в сфере налогов и налогообложения, поэтому приоритетным направлением совершенствования налогового администрирования является развитие информационного межведомственного взаимодействия путем организации единого налогового информационного пространства в виде цифровой системы налогового учета и администрирования. Межведомственное взаимодействие в рамках такой системы должно быть обязательным и регулярным для каждого ведомства и осуществляться согласно следующим принципам:

- соблюдение законодательства;
- равноправие сторон;
- обеспечение конфиденциальности информации;
- согласованность деятельности;
- непрерывность взаимодействия во времени;
- достоверность предоставляемой информации;
- своевременность внесения данных в систему;
- полнота предоставляемой информации в систему.

В современной реальности единая цифровая система налогового учета и администрирования, основанная на технологии распределенных реестров, позволит максимально автоматизировать процессы налогового производства, повысить качество и эффективность межведомственного взаимодействия и взаимодействия между налогоплательщиками и налоговыми органами, при этом

обеспечит безопасное функционирование дистанционного обслуживания и бесперебойность функционирования системы, оперативное обновление (в режиме онлайн или выгрузки данных не реже одного раза в месяц) и надежное хранение информации, невозможность ее фальсификации или бесследного изменения, проведение текущего налогового контроля (мониторинга) за деятельностью налогоплательщиков в режиме онлайн, упрощение процедур исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, повышение открытости налоговой системы, снижение влияния неблагоприятного налогового климата, также будет способствовать формированию в обществе толерантного отношения к налогам, восприятия налогоплательщиками правонарушений как модели девиантного поведения и повышению уровня налоговой платежной дисциплины. Организация функционирования единой цифровой системы налогового учета и администрирования способна обеспечить полную прозрачность финансово-экономической деятельности налогоплательщиков в автоматизированном режиме, при этом последние будут иметь возможность в режиме реального времени получения от налоговых органов рекомендаций и разъяснений по возникающим вопросам, по вопросам минимизации налогового риска, предотвращению споров, а также получения гарантии от преследования от совершенных ошибок при исполнении налоговых обязательств.

Таким образом, в условиях цифровизации экономики значительное внимание в процессе решения глобальных государственных вопросов должно уделяться технической и технологической составляющей процессов, поэтому сегодня к формированию теоретической базы и разработке практических рекомендаций по совершенствованию налогового администрирования необходимо подходить комплексно как с применением традиционных способов, так и прогрессивных.

Цифровая система налогового учета и администрирования – это на сегодняшний день инновационный прогрессивный способ совершенствования налогового администрирования, который способен повысить его качество и эффективность. Однако действующие на сегодняшний день системы, основанные

на технологии распределенных реестров, в неизменном виде применять недопустимо, поэтому необходима разработка технологических модификаций системы, полностью соответствующие требованиям законодательства и безопасности.

3.2 Технология распределенных реестров как направление повышения эффективности налогового администрирования

Сегодня одной из значительных и глобальных проблем в России является существенное отклонение фактических значений, аккумулируемых в бюджетной системе страны налогов от прогнозных в результате роста количества совершаемых правонарушений в сфере налогов и налогообложения. Ежегодное увеличение уровня налоговой преступности в стране связано с особенностями национального налогового менталитета, низким уровнем налоговой культуры, низким качеством налогового законодательства, низкоэффективным налоговым администрированием. Отметим также, что отсутствие возможности (функционала) своевременного предупреждения и предотвращения налоговых правонарушений в современных программных средствах, используемых налоговыми органами, негативно сказывается на полноте сбора обязательных платежей.

Верно отмечает Саломатин Е.В., что «в настоящее время используемые системы имеют ряд существенных недостатков:

1. Они включают в себя большое количество государственных учреждений.
2. У каждого государственного учреждения есть свой собственный регистр.
3. Часто происходит дублирование данных, собранных другими учреждениями»¹⁷⁸.

Используемые на сегодняшний день налоговыми органами электронные системы по сдаче налоговой отчетности не предусматривают перепроверку в

¹⁷⁸ Саломатин Е.В. Потенциал технологии blockchain в мировых системах налогообложения [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://internetnauka.com/index.php/journal/article/view/260> (дата обращения: 19.08.2018).

полном объеме предоставляемых налогоплательщиками данных, в том числе через государственные информационные системы. Вследствие такого слабого межведомственного взаимодействия учет налогооблагаемой базы и предоставление налоговых вычетов осуществляется чаще всего на основании непроверенных документов, достоверность которых может быть сомнительной. Все это способствует совершению налоговых правонарушений, восприятию налоговой преступности как модели девиантного поведения и росту уровня коррупции как со стороны налоговых органов, так и налогоплательщиков.

В условиях цифровизации экономики и повсеместного использования результатов научно-технического прогресса необходимо совершенствование налогового администрирования в части разработки и внедрения единой цифровой системы, обеспечивающей удобное и своевременное взаимодействие между администраторами и налогоплательщиками, оперативное межведомственное взаимодействие и однозначное достоверное подтверждение документов налогоплательщиков в виртуальном пространстве. Такая система должна быть построена по принципу, когда налогоплательщику не нужно полученный документ предоставлять в государственные организации или иные учреждения, имеющие право на их обработку. В тоже время при межведомственном взаимодействии использование единой цифровой системы позволит налоговым органам получать достоверную и подтвержденную информацию в режиме реального времени.

На практике реализация единой цифровой системы налогового учета и администрирования возможна с применением технологии распределенных реестров. Взаимодействие между субъектами налоговых взаимоотношений в такой системе осуществляется через заключение смарт-контрактов в едином налоговом информационном поле, преимущество которых является отсутствие возможности фальсификации информации, высокая скорость взаимодействия и полная автоматизация.

При реализации системы распределенных реестров необходимо ориентироваться на энергоэффективные методы установления консенсуса

серверов. Отметим, что применяемые в публичных криптовалютных системах методы Proof of Work (PoW – механизм защиты, основанный на доказательстве выполненной работы) и Proof of Stake (PoS – доказательство обеспечивается количеством монет в кошельке, умноженных на их «возраст» или время, которое они лежат нетронутыми) не являются энергоэффективными¹⁷⁹. В данном случае подходящим энергоэффективным алгоритмом для организации цифровой системы налогового учета и администрирования, не требующим выполнения майнинга (эмиссии) единиц учета, является – византийский алгоритм. Энергозатраты и требования к аппаратному обеспечению системы с применением византийского алгоритма ниже, чем в системах, в основе которых иные алгоритмы.

Существенными недостатками существующих систем распределенных реестров являются следующие:

- отсутствие защиты персональных данных, связанное с общедоступностью реестров;
- невозможность восстановления доступа при потере закрытого ключа.

Для устранения данных недостатков необходимо применение программного интерфейса между системой распределенных реестров и конечными пользователями, которое представляет собой распределенное приложение для обеспечения защиты от неавторизованного доступа к персональным данным пользователей (рисунок 3.1). Проблема восстановления доступа к учетной записи в случае потери закрытого ключа решается путем организации хранения закрытого ключа пользователя в подсистеме управления уровнем доступа. Авторизация в системе должна осуществляться с применением двухфакторной аутентификации и дополнительных требований, позволяющих повысить ее надежность. Изменение авторизационных данных пользователя должно быть возможно только при его личном обращении в уполномоченную организацию (налоговые органы или многофункциональные центры предоставления

¹⁷⁹ Карелина А. Алгоритмы консенсуса. Часть 1: PoW vs PoS [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://blockchain.ru/posts/algorithmy-konsensusa-chast-1-pow-vs-pos> (дата обращения: 16.08.2018).

государственных услуг).

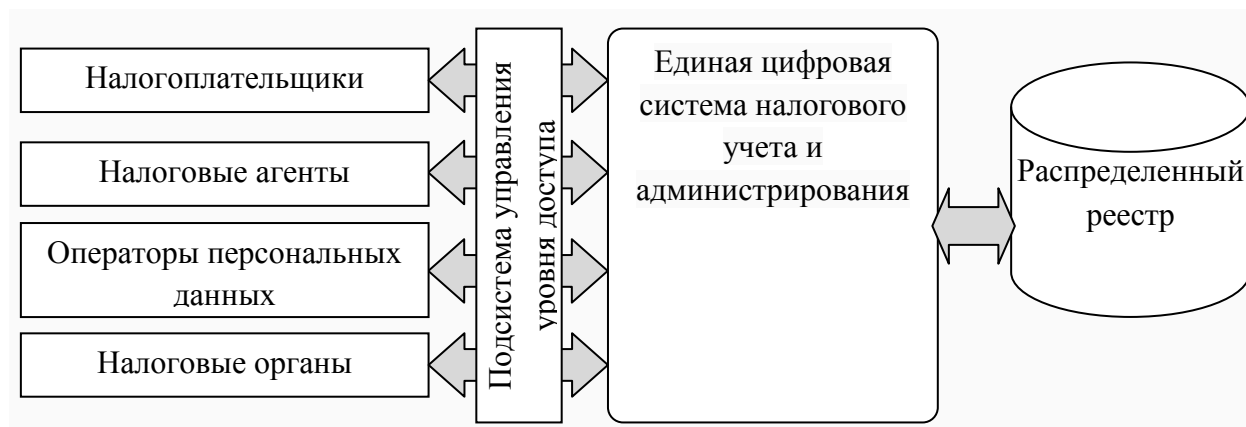


Рисунок 3.1 – Организация единой цифровой системы налогового учета и администрирования¹⁸⁰

Рассмотрим организацию цифровой системы на примере учета и администрирования НДФЛ.

Функциональные возможности цифровой системы налогового учета и администрирования НДФЛ должны полностью обеспечивать учет и проверку информации, необходимой для исчисления и уплаты налога в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, а также возможность обновления системы с учетом изменения налогового законодательства без потери ранее зафиксированной информации. Практическая реализация цифровой системы налогового учета и администрирования НДФЛ должна обеспечивать следующие технические условия: целостность данных (защиты данных от изменения при выполнении какой-либо операции над ними); возможность функционирования системы в случае выхода из строя не более $\frac{1}{3}$ серверов; функционирование системы в отдельной закрытой сети с участием серверов, принадлежащих исключительно налоговым органам; функционирование системы без энергозатратных алгоритмов криптовалютных систем; выполнение верификации данных частного распределенного реестра в случае прекращения его функционирования за счет периодической выгрузки хешированных данных в блокчейн (публичную легализованную криптовалютную систему), что

¹⁸⁰ Составлено автором.

гарантирует их существование за пределами налоговой цифровой системы и одновременно сохранение приватности; наличие интерфейсов взаимодействия с информационными системами государственных органов и иных организаций и учреждений; защита персональных данных, предполагающая хранение информации в закрытой сети без публикации их в общем доступе.

Выделим подходы к реализации некоторых основных подсистем цифровой системы налогового учета и администрирования НДФЛ.

1. Подсистема фиксации и учета информации о НДФЛ может быть реализована одним из следующих подходов:

- Отражение данных по факту в режиме реального времени – фиксация информации для расчета налога в системе происходит в момент появления объекта налогообложения у налогоплательщика (например, в момент начисления суммы отпускных сотруднику налоговый агент вносит информацию о его объекте налогообложения в цифровую систему налогового учета и администрирования). Преимущество данного подхода заключается в постоянной актуальности информации, содержащейся в цифровой системе, автоматическом расчете НДФЛ с учетом всех вычетов и задолженностей, возможности налогового администрирования в режиме реального времени. Недостатком выступает невозможность удаления информации об ошибочно внесенных данных и совершенных операциях (исправление информации и отмена выполнения операций вносится в реестр системы).

- Отражение данных в режиме предоставления отчетности (пакетного режима) – внесение информации об объекте налогообложения в цифровую систему происходит после окончания отчетного периода в строго установленные сроки (например, информация об объекте налогообложения сотрудника, которому начислены отпускные в течение месяца, вносится налоговым агентом в цифровую систему одновременно с объектами налогообложения НДФЛ других сотрудников организации за отчетный налоговый период). К достоинству данного подхода относится снижение количества корректирующих запросов в цифровой системе; к недостатку – отсутствие возможности налогового администрирования в режиме

реального времени.

2. Подсистема отражения и учета операций по перечислению сумм НДФЛ:

- Отражение и учет операций в форме распределенного реестра – все операции по перечислению сумм НДФЛ фиксируются налоговыми агентами и подтверждаются кредитными организациями в цифровой системе налогового учета и администрирования, отражая только факт уплаты налога без возможности удаления внесенных записей, что обеспечивает максимальную достоверность данных.

- Отражение и учет операций в единой легализованной криптовалютной системе – информация об операциях по перечислению сумм НДФЛ отражается в национальной расчетно-платежной криптовалютной системе¹⁸¹, при этом налоги перечисляются исключительно с использованием криптовалюты. В данном случае отсутствует необходимость подтверждения операций сторонними организациями. Однако требуется принятие мер по обеспечению конфиденциальности информации.

- Отражение и учет операций в форме сайдчейна национальной криптовалютной системы – данный подход позволяет выделить в рамках криптовалютной расчетно-платежной системы отдельно систему по учету и администрированию налогов.

3. Подсистема взаимодействия с информационными системами государственных органов и иных организаций и учреждений:

- Выгрузка информации из существующих информационных систем, требующая реализацию интерфейсов между электронными системами организаций и цифровой системой налогового учета и администрирования. В данном случае степень достоверности предоставляемой информации из систем государственных органов и иных организаций и учреждений является низкой.

¹⁸¹ Куницына Н.Н. Перспективы внедрения криптовалюты в национальную платежную систему России / Н.Н. Куницына, Е.И. Дюдикова // Актуальные проблемы функционирования финансового механизма регионов: материалы I Всероссийской научно-практической конференции 15 декабря 2016 года – 2016. – С. 215–221; Дюдикова Е.И. Блокчейн в национальной платежной системе: сущность, понятия и варианты использования / Е.И. Дюдикова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 4. – С. 143–147; Степанова Д.И. Особенности организации и направления развития криптовалютных платежных систем / Д.И. Степанова, Т.Е. Николаева, Н.В. Иволгина // Финансы и кредит. – 2016. – № 10. – С. 33–45.

- Реализация отдельных распределенных реестров государственных органов и иных организаций и учреждений позволяет повысить уровень достоверности и надежности информации, передаваемой между налоговыми органами и иными организациями, при этом изменение состава организаций или учитываемых данных никаким образом не влияет на другие подсистемы.

- Отражение и учет в едином распределенном реестре всей необходимой информации с разграничением доступа между организациями и учреждениями предполагает создание унифицированных интерфейсов взаимодействия между ними в рамках единой цифровой системы. В данном случае степень достоверности информации наиболее высокая, но в случае изменения состава организаций или учитываемых данных необходима модификация системы.

Наиболее оптимальные варианты сочетания реализаций вышеуказанных подсистем в рамках цифровой системы налогового учета и администрирования представлены в таблице 3.1.

Таблица 3.1 – Оптимальные варианты сочетания реализаций подсистем в рамках цифровой системы налогового учета и администрирования¹⁸²

Подсистемы	Вариант 1	Вариант 2
Подсистема фиксации и учета информации о НДФЛ	Отражение данных по факту в режиме реального времени	
Подсистема отражения и учета операций по перечислению сумм НДФЛ	Отражение и учет операций в форме распределенного реестра	Отражение и учет операций в форме сайдчейна национальной криптовалютной системы
Подсистема взаимодействия с информационными системами государственных органов и иных организаций и учреждений	Реализация отдельных распределенных реестров государственных органов и иных организаций и учреждений	

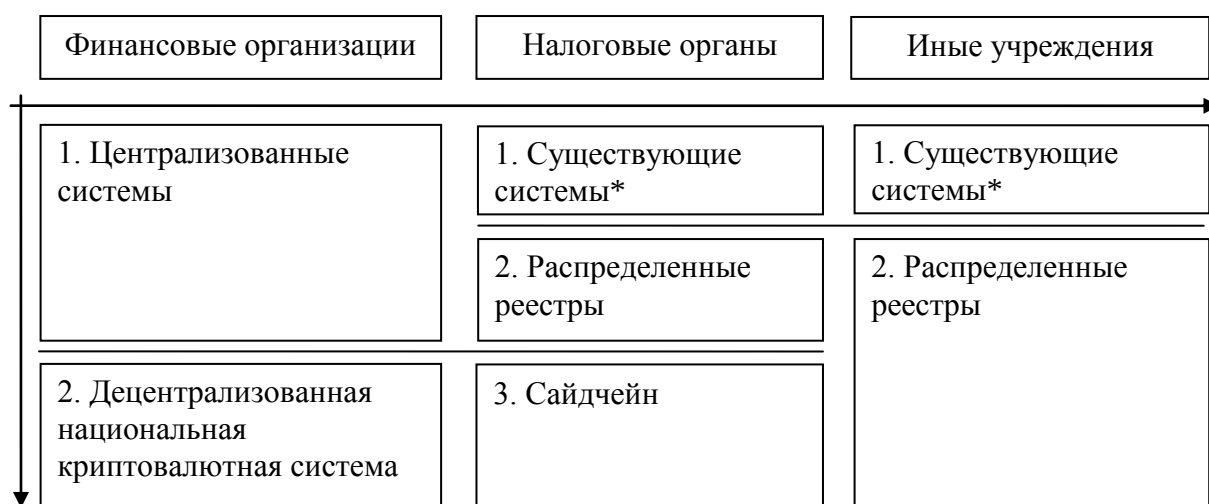
Реализация варианта 1 не требует существенных правовых и юридических изменений в сфере финансовых технологий (например, отсутствует необходимость разработки правовой базы, регулирующей функционирование криптовалюты), достаточно принять юридически значимые положения и

¹⁸² Составлено автором.

регламент, однозначно устанавливающие правила работы цифровой системы налогового учета и администрирования.

Необходимым условием реализации варианта 2 является функционирование национальной криптовалютной системы, что, в свою очередь, предполагает разработку нормативно-правовой базы, регулирующей сферу расчетов криптовалютой.

Этапы совершенствования технологий электронных систем налоговых органов, финансовых организаций и иных учреждений представлены на рисунке 3.2.



* электронные системы, не предоставляющие прямого межведомственного взаимодействия и осуществляющие хранение информации без применения технологии распределенных реестров

Рисунок 3.2 – Этапы совершенствования технологий электронных систем налоговых органов, финансовых организаций и иных учреждений¹⁸³

Совершенствование технологий электронных систем организаций и учреждений должно происходить согласованно, например, если в стране функционирует национальная расчетно-платежная криптовалютная система, то в основе организации цифровой системы налогового учета и администрирования должна быть применена система на основе сайдчейн; в случае отсутствия национальной криптовалютной системы возможно совершенствование системы

¹⁸³ Составлено автором.

до уровня технологий на базе распределенных реестров.

Значение финансовых организаций и иных учреждений в процессе налогового администрирования наглядно представлено на рисунке 3.3. В их обязанности при создании единой цифровой системы налогового учета и администрирования входит предоставление и подтверждение информации о налогоплательщике, предусмотренной налоговым законодательством и необходимой для расчета сумм налогов, при этом отсутствует потребность в повторном предоставлении и подтверждении информации самим налогоплательщиком (налоговым агентом).

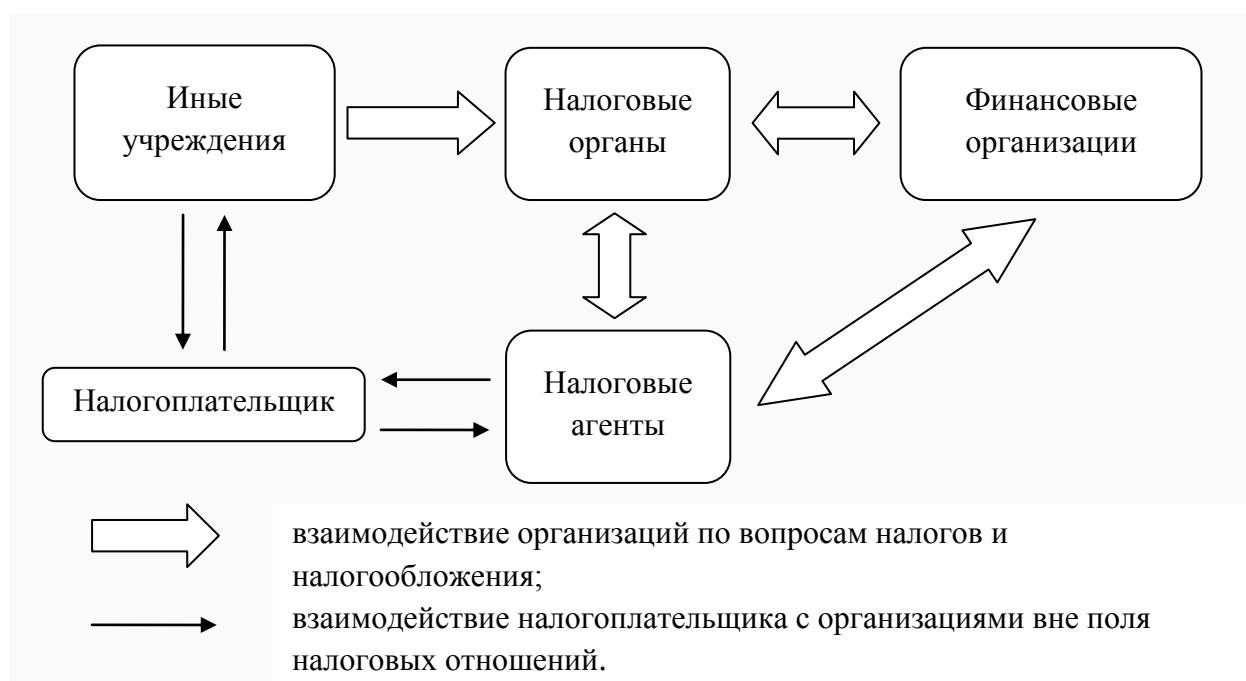


Рисунок 3.3 – Значение финансовых организаций и иных учреждений в процессе налогового администрирования¹⁸⁴

Так, например, в обязанности налогоплательщика не будет входить предоставление необходимых документов (свидетельство о рождении детей и справка с места учебы) налоговому агенту для получения налоговых вычетов на ребенка. Данная информация автоматически будет запрашиваться в цифровой системе налогового учета и администрирования из распределенных реестров Службы ЗАГС и образовательных учреждений при определении налоговой базы,

¹⁸⁴ Составлено автором.

что обеспечит:

- высокий уровень достоверности информации;
- избежание двойного предоставления налоговых вычетов в случае, если налогоплательщик имеет не только основное место работы, но и является внешним совместителем (технические возможности единой цифровой системы налогового учета и администрирования позволят учитывать по каждому налогоплательщику всех его налоговых агентов, а в случае учета взаимосвязанных налоговых агентов принимать решения в пользу налогоплательщика);
- предоставление налогоплательщику налоговых льгот независимо от уровней его финансовой грамотности и налоговой культуры (налогоплательщику не нужно самостоятельно обращаться в бухгалтерию с заявлением или рассчитывать сумму дохода, исчисленную нарастающим итогом с начала налогового периода, по каждому месту работы с целью определения более выгодного места получения налоговых льгот по сроку их предоставления);
- снижение нагрузки на налогового агента по сбору, проверке и учету информации, на основании которой предоставляются налоговые льготы.

Таким образом, функционал цифровой системы налогового учета и администрирования позволит снизить уровень налоговых правонарушений, при низком уровне финансовой грамотности и налоговой культуры повысить уровень собираемости налогов и сборов, автоматизировать налоговое администрирование, упростить процедуры налогового производства, обеспечить автоматическую реализацию права налогоплательщиками использования налоговых льгот, предусмотренных налоговым законодательством, и другое.

Рассматривая совершенствование налогового администрирования на примере учета и сбора НДФЛ, выделим состав иных организаций и учреждений, которые участвуют в обработке информации, необходимой для расчета суммы налога (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – Организации, участвующие в обработке информации, которая используется для расчета суммы НДФЛ¹⁸⁵

Организации	Предоставляемая информация в цифровую систему налогового учета и администрирования
Служба записи актов гражданского состояния	Информация о гражданах Российской Федерации (информация о рождении, о смене имени, о регистрации брака, о разводе, о смерти и другое)
Управление федеральной миграционной службы	Информация о паспортных данных, временном пребывании граждан на территории Российской Федерации и другое
Образовательные организации	Информация об образовании (форма обучения, статус обучения, форма оплаты за обучение), о выплатах стипендий (пособий) и другое
Работодатели (организации и индивидуальные предприниматели, иностранные организации на территории Российской Федерации)	Информация о дивидендах и процентах акционеров, авторских вознаграждениях, вознаграждениях за аренду имущества, оплате по договорам гражданско-правового характера, о начисленной заработной плате, отпускных, материальных выплатах и другое
Организации, осуществляющие постановку на учет недвижимого имущества	Информация о недвижимом имуществе, необходимая для расчета налога
Организации, осуществляющие постановку на учет движимого имущества	Информация о движимом имуществе, необходимая для расчета налога
Страховые организации	Информация о выкупных суммах, выплатах правопреемникам умерших застрахованных лиц, страховых выплат и другое.
Пенсионные фонды	Информация о пенсионных выплатах, выкупных суммах, пособиях и другое
Букмекерские конторы и тотализаторы	Информация о выплатах и другое
Медицинские учреждения	Информация о нетрудоспособности, об инвалидности и другое
Фонд социального страхования	Информация о сумме пособий по временной нетрудоспособности и другое

¹⁸⁵ Составлено автором.

Продолжение таблицы 3.2

Организации	Предоставляемая информация в цифровую систему налогового учета и администрирования
Кредитные организации	Информация о перечисленных налогах, информация о начисленных процентах по депозитам и кредитам и другое
Налогоплательщики	Информация об иных доходах от деятельности на территории Российской Федерации
Министерство финансов	Информация о долях дохода к источникам на территории или за пределами Российской Федерации

По отношению к процессу предоставления информации в цифровую систему налогового учета и администрирования участники могут выполнять следующие роли, от которых зависит уровень доступа к информации в системе:

- Оператор персональных данных – государственный орган, муниципальный орган, юридическое или физическое лицо, организующие и (или) осуществляющие обработку персональных данных, а также определяющие цели и содержание обработки персональных данных¹⁸⁶.

- Налоговые агенты – лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом «возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации»¹⁸⁷.

- Налоговые органы – единая централизованная система консультирования и «контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных

¹⁸⁶ Федеральный закон от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61801/ (дата обращения: 02.10.2018).

¹⁸⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/d5cfcfa2027b0f0722a92e374886dddf40a86b0e2/ (дата обращения: 03.07.2018).

платежей»¹⁸⁸ в режиме реального времени.

- Налогоплательщики – организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым Кодексом «возложена обязанность уплачивать налоги, сборы, страховые взносы»¹⁸⁹.

Распределение по ролям организаций и учреждений, участвующих в обработке информации, которая используется для расчета НДФЛ, представлено в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Распределение по ролям организаций и учреждений, участвующих в обработке информации, используемой для расчета НДФЛ¹⁹⁰

Роли	Состав организаций и учреждений
Операторы персональных данных	Служба записи актов гражданского состояния Управление федеральной миграционной службы Образовательные организации Работодатели (организации и индивидуальные предприниматели, иностранные организации на территории Российской Федерации) Организации, осуществляющие постановку на учет недвижимого имущества Организации, осуществляющие постановку на учет движимого имущества Страховые организации Пенсионные фонды Букмекерские конторы и тотализаторы Медицинские учреждения Фонд социального страхования Кредитные организации Налогоплательщики Министерство финансов
Налоговые агенты	Работодатели (организации и ИП, иностранные организации на территории Российской Федерации) Организации, осуществляющие постановку на учет недвижимого имущества Организации, осуществляющие постановку на учет движимого имущества Страховые организации Пенсионные фонды

¹⁸⁸ Там же.

¹⁸⁹ Там же.

¹⁹⁰ Составлено автором.

Продолжение таблицы 3.3

Роли	Состав организаций и учреждений
Налоговые агенты	Букмекерские конторы и тотализаторы Фонд социального страхования Кредитные организации

Отметим, что в настоящее время взаимодействие налоговых органов, налогоплательщиков и иных организаций и учреждений осуществляется без взаимной интеграции баз данных; информатизация и уровень автоматизации носит исключительно закрытый внутриведомственный характер; передача и взаимное предоставление информации о налогоплательщиках осуществляется в ограниченном и не интерактивном режиме – все это является причиной медленного и неэффективного межведомственного взаимодействия и дублирования существующей информации в организациях. Отсутствие прямого межведомственного взаимодействия при налоговом администрировании является причиной низкой достоверности предоставляемой информации в налоговые органы и источником роста налоговых правонарушений и коррупции.

Вышеперечисленные недостатки можно устранить, применив подход к организации системы межведомственного взаимодействия, при котором информация передается напрямую между организациями без участия налогоплательщиков. Концепция единого личного кабинета (портал gosuslugi.ru) является реализацией такого подхода. Однако необходимо учесть особенность работы данного решения – налогоплательщик самостоятельно вносит в личный кабинет свои данные, а затем запрашивает подтверждение соответствующих компетентных органов, при этом происходит дублирование информации (предоставляется как в электронном виде, так и на бумажных носителях) и именно налогоплательщик является основным лицом, через которое происходит межведомственное взаимодействие.

Представим концепцию расчета суммы налога в личном кабинете налогоплательщика единой цифровой системы налогового учета и администрирования на примере расчета НДФЛ (рисунок 3.4).



Рисунок 3.4 – Концепция расчета суммы налога в личном кабинете налогоплательщика единой цифровой системы налогового учета и администрирования на примере расчета НДФЛ¹⁹¹

Рассмотрим взаимодействие субъектов налоговых отношений и иных организаций в цифровой системе налогового учета и администрирования.

В распределенном реестре должна учитываться информация о налогоплательщиках как налоговых резидентах Российской Федерации, так и лицах, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, поэтому налоговые органы должны иметь возможность регистрации налогоплательщиков в цифровой системе.

¹⁹¹ Составлено автором.

Налоговые агенты вносят в реестр выплат доходов код и сумму дохода, выплаченного налогоплательщику, после чего кредитные организации обязаны подтвердить факт выплат (перечисление денежных средств) в реестре выплат доходов налогоплательщикам с учетом их кода.

В рамках цифровой системы налогового учета и администрирования должна быть сформирована подсистема международного обмена информацией по вопросам налогов и налогообложения.

В настоящее время наиболее уязвимым местом при расчете НДФЛ является предоставление налоговых вычетов. С одной стороны, предоставляемые налогоплательщиками документы, на основании которых должны предоставляться вычеты, могут быть поддельными, неполными или неправомерными, что, в результате, приводит к занижению налоговой базы и уменьшению суммы НДФЛ. С другой стороны, налоговая безграмотность налогоплательщиков может привести к возникновению ошибок при заполнении налоговых деклараций, что станет причиной расходов на их составление сторонними лицами, либо не использованию права получения налоговых вычетов. Введение в эксплуатацию распределенных реестров организаций и иных учреждений существенно повысит точность расчетов сумм налога и обоснованность предоставления налоговых льгот.

Заключительным этапом является получение суммы налога к уплате в бюджет, которая должна быть отражена по каждому налогоплательщику в реестре учета сумм налогов. При этом кредитные организации обязаны подтвердить факт перечисления суммы налога налоговым агентом.

Отметим, что при всех достоинствах единой цифровой системы налогового учета и администрирования есть ряд недостатков, которые возможно устранить следующим образом:

- цифровой документооборот находится в юридической неопределенности, поэтому разработка нормативно-правовой базы, регламентирующей и регулирующей данную сферу, поможет увеличить уровень доверия к криптосистемам, и создаст опору для дальнейшего их развития и применения;

- необходимость наличия знаний в сфере информационных технологий и программировании для работы с единой цифровой системе налогового учета и администрирования (создание смарт-контрактов) не является существенным барьером, однако может создать некоторые трудности с применением данной технологии массово, поэтому решением могут быть как разработка типовых смарт-контрактов, для которых существуют графические интерфейсы пользователя для задания определенных параметров, так и разработка конструкторов с типовыми условиями;

- невозможность корректировки смарт-контрактов в случае ошибочных действий, поэтому единственным решением будет необходимость тестирования всех вариантов завершения смарт-контракта перед его подписанием и ознакомление с этими вариантами;

- для решения проблемы отсутствия конфиденциальности клиентских данных в распределенном реестре цифровых транзакций необходимо предусмотреть пользовательский интерфейс в виде веб-сервиса, реализованного на основе децентрализованных технологий или приложения, которое в свою очередь, взаимодействует не напрямую с реестром данных, а с децентрализованным интерфейсом (ограниченным кругом пользователей).

Несомненно, в условиях цифровизации экономики инновационные технологии и технологически новые инструменты являются основными драйверами роста эффективности налогового администрирования¹⁹². Однако используемые на сегодняшний день технологии, лежащие в основе современных электронных систем по учету налогов и сдачи налоговой отчетности, имеют ограниченный функционал, усложняющий процессы налогового производства и не позволяющий остановить рост уровня налоговых правонарушений. Совершенствование налогового администрирования и повышение его эффективности, оптимизация налогового производства, снижение количества налоговых правонарушений и уровня коррупции в налоговой сфере, повышение

¹⁹² Мишустин М. Об основных результатах работы Федеральной налоговой службы в 2017 году / Встреча Дмитрия Медведева с руководителем Федеральной налоговой службы Михаилом Мишустиним [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://government.ru/news/31616/> (дата обращения: 06.01.2019).

собираемости налогов в бюджет с учетом особенностей российского налогового менталитета и низкого уровня налоговой культуры возможно путем практической реализации интегрированной цифровой системы налогового учета и администрирования, технология в основе которой (технология распределенных реестров) обеспечит достоверность и сохранность предоставляемой в систему информации, оперативное и эффективное межведомственное взаимодействие в сфере налогов и налогообложения (нагрузка на налогоплательщика сведена к минимуму), простоту и легкость исчисления и учета налогов за счет полной автоматизации процессов, проведение налогового администрирования в режиме реального времени с полным охватом объемов деятельности налогоплательщика.

3.3 Внедрение цифрового администрирования в региональную систему налогообложения

В современных геополитических и социально-экономических условиях совершенствование налогового администрирования и повышение его эффективности представляет собой приоритетную задачу налогово-бюджетной политики России и одно из основных направлений деятельности Федеральной налоговой службы, определенное Стратегической картой на период 2016-2020 гг. Решение данной задачи возможно путем внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования, базирующейся на технологии распределенных реестров, в функционал налоговых органов. Планирование ее внедрения можно представить в виде Дорожной карты, включающей следующие мероприятия: разработку и принятие нормативно-правовой документации, проектирование программно-аппаратного комплекса системы, разработку программного комплекса, тестовую эксплуатацию, внедрение и продвижение системы на рынке.

Целевыми показателями плана мероприятий Дорожной карты выступают: количество операторов, осуществляющих передачу, хранение, обработку и учет персональных данных; количество налоговых инспекций, зарегистрированных в цифровой системе; количество зарегистрированных налогоплательщиков.

В состав исполнителей, по нашему видению, войдут юристы, специалисты в сфере децентрализованных систем; специалисты по проектированию и разработке информационных систем; тестировщики программного обеспечения; специалисты по обучению персонала; специалисты в области информационных технологий и информационной безопасности; работники налоговых органов; маркетологи и специалисты по продвижению товаров и услуг на рынке.

Дорожная карта внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в налоговую систему России представлена в Приложении Е. Рассмотрим этапы ее реализации более детально.

1. Разработка и принятие нормативно-правовой документации. На предварительном этапе внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования необходимо утвердить регламент взаимодействия информационных систем организаций, а также подготовить и принять нормативно-правовые акты, регулирующие налоговые отношения при цифровом налоговом администрировании. Отметим, что регламент взаимодействия информационных систем организаций должен содержать описание всех процессов цифровой системы налогового учета и администрирования для их однозначной интерпретации и выполнения. Основные положения данного документа следует согласовать и утвердить до начала разработки программного комплекса.

2. Проектирование программно-аппаратного комплекса цифровой системы налогового учета и администрирования включает:

- проектирование архитектуры комплекса, программных интерфейсов взаимодействия участников как внутри системы, так и с внешними системами;
- описание реализуемых алгоритмов, форматов хранения и передачи данных, ролей участников и их возможностей, прототипов и макетов интерфейсов, технических требований ко всем аппаратным и программным компонентам.

При проектировании необходимо учитывать требования российского законодательства к организации защиты государственных информационных систем и их данных. Работа цифровой системы налогового учета и

администрирования должна быть организована на базе российского программного обеспечения. Для взаимодействия с налогоплательщиками следует предусмотреть использование различных систем криптопровайдеров, исключая ситуацию поддержки единственного поставщика, а также выбрать криптостойкие алгоритмы шифрования, разрешенные и рекомендованные российскими регуляторами в области информационных технологий (ФСТЭК, РКН).

Проектирование и разработка систем операторов персональных данных на основе распределенных реестров не входит в перечень задач данного этапа мероприятий. Однако на данном этапе необходимо осуществить проектирование интерфейсов для программного взаимодействия и возможности дальнейшей интеграции в цифровую систему налогового учета и администрирования систем операторов персональных данных.

На завершающем этапе проектирования следует провести независимую экспертную оценку полученного описания программного комплекса сторонними разработчиками и проектировщиками, а также экспертами в области децентрализованных систем.

3. Разработка программного комплекса цифровой системы налогового учета и администрирования должна начинаться строго после окончания стадии проектирования и осуществляться согласно подготовленному техническому заданию, описывающему все подсистемы и их взаимодействие. На данном этапе также разрабатываются комплексы автоматизированного тестирования программного обеспечения, подготавливается техническая и эксплуатационная документация, включающая описание условий функционирования комплекса и требований к обслуживающему персоналу, инструкции и обучающие материалы как для технических специалистов, так и для всех категорий пользователей.

Разработанный программный комплекс системы необходимо сертифицировать на возможность использования для хранения и обработки персональных данных у соответствующих регуляторов (ФСТЭК, РКН).

4. Тестовая эксплуатация цифровой системы налогового учета и

администрирования в целом начинается после завершения этапа разработки и предполагает выполнение всех этапов жизненного цикла программного обеспечения: от развертывания элементов подсистем комплекса, настройки и эксплуатации до обновления подсистем для перехода на новые версии. В процессе тестирования отрабатываются и проверяются все функциональные возможности комплекса по этапам жизненного цикла, фиксируются замечания и вносятся исправления в программный комплекс, изменения в настройки подсистем, корректировки в документацию.

Тестовая эксплуатация цифровой системы налогового учета и администрирования должна проводиться не в рамках пилотного проекта, а в рамках опытной группы тестировщиков программного обеспечения. При этом тестируются как все регламентные процессы, так и возможность нарушения работы пользователями; отдельно выполняется тестирование безопасности эксплуатации системы с привлечением соответствующих групп специалистов.

5. Результатом **внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования** должна стать полностью развернутая система распределенных реестров, подключение рабочих мест пользователей и предоставление доступа налогоплательщикам пилотных регионов. На данном этапе проводится обучение сотрудников и технических специалистов налоговых органов. Техническая поддержка осуществляется с использованием телефонных каналов связи, электронной почты и личного кабинета пользователя. На заключительной стадии внедрения необходима аттестация информационной системы персональных данных.

6. Особое внимание следует уделить этапу **продвижения на рынке цифровой системы налогового учета и администрирования**. Подготовительные мероприятия начинаются на этапе разработки цифровой системы (разработка дизайна, логотипа и других узнаваемых визуальных элементов). При этом до начала внедрения системы должны быть разработаны информационные материалы: рекламные видеоролики, буклеты, брошюры, памятки и другое.

В ходе выполнения мероприятий Дорожной карты необходимо достичь следующих значений показателей для пилотного региона:

- количество операторов, осуществляющих передачу, хранение, обработку и учет персональных данных – 100%;
- количество налоговых инспекций, зарегистрированных в цифровой системе налогового учета и администрирования – 100%;
- количество налогоплательщиков, зарегистрированных в системе, – не менее 90%.

Основные риски, которые могут оказать влияние на сроки и стоимость внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в налоговую систему России, представлены в Приложении Ж.

Для нивелирования и снижения уровня риска человеческого фактора при реализации мероприятий Дорожной карты необходимо предъявлять жесткие требования к уровню знаний и опыту исполнителей, предусмотреть запас времени, а также штрафы и компенсации за простой или задержку исполнения работ.

Использование заимствованной интеллектуальной собственности в виде исходных кодов может привести к следующим негативным последствиям: юридические споры в случае нелегального использования, проблемы с информационной безопасностью, возникающие в результате наличия уязвимостей в стороннем коде, проблемы с сопровождением стороннего исходного кода; в виде графического и текстового материала – споры в части авторского права в случае нелегального использования.

Для соответствия результатов мероприятий Дорожной карты установленным требованиям необходимо подготовить, согласовать и утвердить техническое задание, в котором сформулировать требования к результатам без возможности двойной или неоднозначной трактовки пунктов. В случае возникновения неоднозначного понимания требований технических заданий разночтения согласовываются в виде дополнений к ним.

Для повышения надежности эксплуатационных характеристик системы

необходимо обеспечить резервирование каналов связи, наличие запасных частей оборудования и обслуживающих подсистем (вентиляция, кондиционирование, электроснабжение), а также наличие актуальных договоров сопровождения и технического обслуживания подсистем с указанием сроков устранения возникающих неполадок.

При компрометации пользовательских данных должно быть предусмотрено описание действий обслуживающего персонала в случае поступления сигналов о возникновении компрометации.

Снижению риска утечки персональных данных способствуют мониторинг системы для определения посторонних опасных действий и применение современных методов для предотвращения и отслеживания вторжений.

В результате реализации мероприятий Дорожной карты эксплуатация полного функционала системы должна осуществляться на этапе пилотного проекта в регионе-участнике.

Произведем расчет стоимости разработки и внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в работу шести налоговых инспекций ФНС России по Чеченской Республике в рамках пилотного проекта, используя показатели средней стоимости необходимых для реализации системы оборудования и работ, которые рассчитаны на основе данных единой информационной системы в сфере закупок¹⁹³ и прайсов оптово-розничных точек продаж.

Капитальные затраты (КЗ) включают стоимость: разработки программного обеспечения, оборудования помещений, сетевого оборудования, технического оборудования децентрализованной системы, работ по внедрению программного комплекса (пуско-наладочные работы), накладные и непредвиденные расходы.

Стоимость разработки программного обеспечения (СР_{по}) рассчитывается по формуле¹⁹⁴:

¹⁹³ Единая информационная система в сфере закупок [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakupki.gov.ru> (дата обращения: 15.10.2018).

¹⁹⁴ Экономическое обоснование стоимости разработки компонентов [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.mind.com/upload/pdf/mind-research-programmer.pdf> (дата обращения: 02.08.2018).

$$CP_{\text{ПО}} = CP_{\text{П}} * C_{\text{ЧР}} \quad (1)$$

где $CP_{\text{П}}$ – срок реализации проекта (130 рабочих дней по 8 часов¹⁹⁵) - 1040 часов;

$C_{\text{ЧР}}$ – себестоимость часа разработки¹⁹⁶ - 3500 руб.

$$CP_{\text{ПО}} = 1040 * 3500 = 3640000 \text{ руб.}$$

Стоимость оборудования помещений ($C_{\text{ОП}}$). Исходя из наличия информационных подсистем в налоговых органах, предположим, что у них существуют помещения для установки технических устройств системы. Рассчитаем стоимость оборудования помещения одной инспекции, соответствующего базовому уровню оборудования и условиям, к которым необходимо привести места размещения технических устройств в каждой налоговой инспекции:

$$C_{\text{ОП}} = \text{ЛЭ} + \text{ИБП} + \text{КО} + \text{КШ} + C_{\text{КДВМП}} + P_{\text{М}} \quad (2)$$

где ЛЭ – стоимость подключения линии электропитания на 15 кВт – 20000 руб.;

ИБП – стоимость источника бесперебойного питания с резервированием - 300000 руб.;

КО – стоимость климатического оборудования - 80000 руб.;

КШ – стоимость коммутационных шкафов для установки оборудования - 50000 руб.;

$C_{\text{КДВМП}}$ – стоимость системы контроля доступа, видеонаблюдения, мониторинга, пожаротушения - 100000 руб.;

$P_{\text{М}}$ – стоимость работ по монтажу - 50000 руб.

$$C_{\text{ОП}} = 20000 + 300000 + 80000 + 50000 + 100000 + 50000 = 600000 \text{ руб.}$$

Стоимость сетевого оборудования (ОСВ). Приобретение сетевого оборудования для организации системы в одном отделении налоговой инспекции, исходя из средней стоимости оборудования корпоративного уровня, рассчитаем по

¹⁹⁵ Шевченко А. Опыт Exonum: Как перевести на блокчейн целое государство (и выиграет ли от этого бизнес) [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://incrussia.ru/understand/opyt-exonum-kak-perevesti-na-blokchejn-tseloe-gosudarstvo-i-vyigraet-li-ot-etogo-biznes/> (дата обращения: 15.09.2018).

¹⁹⁶ Экономическое обоснование стоимости разработки компонентов [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.mind.com/upload/pdf/mind-research-programmer.pdf> (дата обращения: 02.08.2018).

формуле:

$$OCB = K * X + M * Y \quad (3)$$

где К – стоимость коммутатора - 25000 руб.;

М – стоимость маршрутизатора - 25000 руб.;

Х – количество коммутаторов - 2 шт.;

Y – количество маршрутизаторов - 2 шт.

$$OCB = 25000 * 2 + 25000 * 2 = 100000 \text{ руб.}$$

Стоимость технического оборудования децентрализованной системы (П_{СДС}). Для децентрализованной системы необходимы серверы невысокой вычислительной мощности. При этом требования бесперебойности их функционирования накладывают следующие ограничения: поддержание высокой скорости доступа к информации, масштабирование подсистемы хранения данных, высокая скорость сетевого взаимодействия. Учитывая ограничения, стоимость технического оборудования децентрализованной системы для одного отделения налоговой инспекции составит:

$$П_{СДС} = C_C * КЛ + C_{ХД} \quad (4)$$

где C_С – стоимость серверов - 500000 руб.;

КЛ – количество серверов - 2 шт.;

C_{ХД} – стоимость системы хранения данных (с резервированием) – 1200000 руб.

$$П_{СДС} = 500000 * 2 + 1200000 = 2200000 \text{ руб.}$$

Стоимость работ по внедрению программного комплекса (пуско-наладочные работы) (МВ). Работы по внедрению программного комплекса в одном отделении налоговой инспекции включают (кроме монтажных работ по оборудованию помещений) монтаж, подключение и настройку сетевого оборудования, серверов и рабочих мест персонала; установку программного обеспечения; обучение пользователей и технического персонала:

$$МВ = МВ_{МН} * X + МВ_Y * Y + (МВ_0 * C) * Z \quad (5)$$

где МВ_{МН} – стоимость монтажа, подключения и настройки сетевого оборудования, серверов и рабочих мест персонала - 1000 руб.;

MB_y – стоимость установки программного обеспечения - 500 руб.;

MB_o – стоимость 1 часа обучения каждого пользователя и технического персонала из расчета обучения в группах от 10 человек по программам обучения от 16 часов обучения - 150 руб. / час¹⁹⁷;

X – количество сетевых устройств - 4 шт.;

Y – количество единиц установок программного обеспечения - 10 рабочих мест;

C – количество часов обучения - 16 часов;

Z – количество человек в одной группе обучения, сформированной из сотрудников одного отделения налоговой инспекции, в которую внедряют программный комплекс - 10 чел.

$$MB = 1000*4 + 500*10 + (150*16)*10 = 33000 \text{ руб.}$$

Накладные и непредвиденные расходы (ННР). Диапазон величины данного типа расходов варьируется от степени детализации и изученности области работ. Накладные и непредвиденные расходы, как правило, для малоизученной области составляют до 30% от общей суммы капитальных затрат, для достаточно известной – 10%. Заложим данный показатель в размере 15% от общей суммы капитальных затрат для шести налоговых инспекций:

$$ННР = (C_{P_{\text{ПО}}} + K_{\text{НИ}} * (C_{\text{ОП}} + \text{ОСВ} + \text{П}_{\text{СДС}} + MB)) * 15\% \quad (6)$$

$K_{\text{НИ}}$ – количество налоговых инспекций - 6 ед.

$$ННР = (3640000 + 6 * (600000 + 100000 + 2200000 + 33000)) * 15\% = 3185700 \text{ руб.}$$

Общая стоимость капитальных затрат (КЗ) внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в рамках пилотного проекта в шесть инспекций ФНС России по Чеченской Республике, рассчитанная по формуле (7), составит 24423700 руб.

$$КЗ = (C_{P_{\text{ПО}}} + K_{\text{НИ}} * (C_{\text{ОП}} + \text{ОСВ} + \text{П}_{\text{СДС}} + MB)) + ННР \quad (7)$$

$$КЗ = 3640000 + 6 * (600000 + 100000 + 2200000 + 33000) + 3185700 =$$

$$24\,423\,700 \text{ руб.}$$

¹⁹⁷ Единая информационная система в сфере закупок [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakupki.gov.ru> (дата обращения: 15.10.2018).

К эксплуатационным расходам (ЭР) отнесем стоимость электроэнергии; расходы на аренду каналов связи; расходы на сопровождение программного обеспечения; стоимость технического обслуживания оборудования системы и его ремонта; стоимость работ по аттестации информационных систем персональных данных; расходы на продвижение цифровой системы налогового учета и администрирования на рынке.

Стоимость электроэнергии (ЭР_э). Рассчитаем стоимость электроэнергии за год, исходя из стоимости в 2018 г. в Чеченской Республике 1 кВт в час для организаций (Сквт), равной 2,5 руб.¹⁹⁸, и количества налоговых инспекций по Чеченской Республике – 6 точек подключения. Состав оборудования одной точки подключения и ее энергопотребление приведены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Состав оборудования одной точки подключения и ее энергопотребление в час

Тип оборудования	Количество, шт.	Энергопотребление	
		1 ед. оборудования, кВт/час	Всего, кВт/час
Сплит-система	2	2	4
Серверы	2	2	4
Коммутационное оборудование	4	0,05	0,2
Система хранения данных	1	2	2
Остальное оборудование, освещение	-	0,2	0,2
Итого			10,4

Стоимость электроэнергии шести точек подключения за год (ЭР_э) рассчитывается по следующей формуле:

$$\text{ЭР}_{\text{э}} = \text{Э}_\text{т} * \text{Сквт} * \text{Ч} * \text{К}_{\text{ни}} \quad (8)$$

где Э_т – энергопотребление одной точки подключения в час, кВт/час;

Сквт – стоимость 1 кВт в час для организаций, руб.;

Ч – количество часов работы оборудования в год - 8760 часов.

$$\text{ЭР}_{\text{э}} = 10,4 * 2,5 * 8760 * 6 = 1366560 \text{ руб.}$$

¹⁹⁸ Тарифы на электроэнергию для Чеченской Республики с 1 июля 2017 года [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://energo-24.ru/authors/energo-24/12285.html> (дата обращения: 15.09.2018).

Расходы на аренду каналов связи ($\mathcal{E}P_C$). Для бесперебойной эксплуатации системы необходимо подключение основного и резервного каналов связи, которые должны быть предоставлены разными операторами. Средняя стоимость аренды одной точки виртуальной частной сети подключения (VPN) с пропускной способностью до 10 Мбит/сек. составляет 10000 руб. в месяц¹⁹⁹.

$$\mathcal{E}P_C = K_C * C_{T_{K_C}} * M * K_{\text{НИ}} \quad (9)$$

где K_C – количество каналов связи - 2 шт.;

$C_{T_{K_C}}$ – стоимость аренды одного канала связи с пропускной способностью до 10 Мбит/сек., руб.

M – количество месяцев в году.

$$\mathcal{E}P_C = 2 * 10000 * 12 * 6 = 1440000 \text{ руб.}$$

Расходы на сопровождение программного обеспечения ($\mathcal{E}P_{\text{СП}}$). Сопровождение программного обеспечения включает исправление и оптимизацию программного обеспечения, актуализацию документации, поддержку пользователей, обучение и переобучение сотрудников налоговых органов. Оптимальный базовый объем часов занятости специалистов по сопровождению системы, учитываемый в расходах, составляет не более 30% времени разработчика, специалиста по обучению и технического специалиста.

$$\mathcal{E}P_{\text{СП}} = (C_{ЗП_{\text{СП}}} * K_{\text{СС}} * \text{Об}) * M \quad (10)$$

где $C_{ЗП_{\text{СП}}}$ – средний ежемесячный уровень заработной платы одного специалиста - 120 000 руб.²⁰⁰;

$K_{\text{СС}}$ – количество сотрудников сопровождения системы - 3 чел.;

Об – объем рабочего времени на сопровождение системы, в долях рабочего времени - 0,3.

$$\mathcal{E}P_{\text{СП}} = (120000 * 3 * 0,3) * 12 = 1296000 \text{ руб.}$$

Стоимость технического обслуживания оборудования системы и его ремонта ($\mathcal{E}P_{\text{ТО}}$). Техническое обслуживание инфраструктуры системы должно

¹⁹⁹ Тендер: Аренда каналов связи по технологии VPN [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rostender.info/region/chechenskaya-respublika/gudermes/29886513-tender-arenda-kanalov-svyazi-po-tehnologii-vpn> (дата обращения: 15.10.2018).

²⁰⁰ Экономическое обоснование стоимости разработки компонентов [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.mind.com/upload/pdf/mind-research-programmer.pdf> (дата обращения: 02.08.2018).

осуществляться отделом со штатной численностью 3 сотрудника, при этом необходимо заключение договоров на сервисное обслуживание и ремонт оборудования, приобретение расходных материалов и поставку запасных комплектующих:

$$\text{ЭР}_{\text{ТО}} = \text{СЗП}_{\text{то}} * \text{К}_{\text{то}} * \text{М} + \text{ЗИП} \quad (11)$$

где СЗП_{то} – средний ежемесячный уровень заработной платы одного специалиста технической поддержки - 25000 руб.;

К_{то} – численность сотрудников технической поддержки, чел.;

ЗИП – затраты на приобретение расходных материалов, сервисное обслуживание и ремонт оборудования, а также поставку запасных комплектующих - 200000 руб. в год.

$$\text{ЭР}_{\text{ТО}} = 25000 * 3 * 12 + 200000 = 1100000 \text{ руб.}$$

Стоимость работ по аттестации информационных систем персональных данных (ЭР_{АТ}). Аттестация информационных систем персональных данных (ИСПДн) по требованиям безопасности информации является обязательной для государственных ИСПДн, что накладывает на операторов обязательства по их защите в соответствии с требованиями по защите информации, не составляющей государственную тайну, содержащейся в государственных информационных системах²⁰¹.

$$\text{ЭР}_{\text{АТ}} = \text{С}_{\text{АТ}} * \text{К}_{\text{НИ}} \quad (12)$$

где С_{АТ} – стоимость выполнения работ для отдельной ИСПДн - 100000 руб.;

$$\text{ЭР}_{\text{АТ}} = 100000 * 6 = 600000 \text{ руб.}$$

Расходы на продвижение цифровой системы налогового учета и администрирования на рынке (ЭР_Р) включают расходы по разработке и подготовке дизайна, видеоматериалов, печатной продукции, статей и обзоров, размещению рекламы в СМИ, проведению семинаров и тренингов:

$$\text{ЭР}_{\text{Р}} = \text{Р}_{\text{Р}} + (\text{Р}_{\text{РТВ}} + \text{Р}_{\text{Щ}} + \text{Р}_{\text{ТВ}} + \text{Р}_{\text{И}} + \text{Р}_{\text{С}}) * \text{М} \quad (13)$$

²⁰¹ ФСТЭК России. Приказ ФСТЭК России от 11.02.2013 № 17 «Об утверждении требований о защите информации, не составляющей государственную тайну, содержащейся в государственных информационных системах» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://fstec.ru/normotvorcheskaya/akty/53-prikazy/702> (дата обращения: 14.09.2018).

где P_p – расходы по разработке и подготовке дизайна - 25000 руб.

P_{pTB} – расходы по разработке и подготовке видеоматериалов и печатной продукции в месяц - 20000 руб.

$P_{щ}$ – стоимость размещения информации на рекламных щитах 3х6 в месяц - 50000 руб.

$P_{ТВ}$ – стоимость размещения рекламы в теле- и радиоэфире регионального уровня в месяц - 200000 руб.

$P_{и}$ – стоимость размещения информации на сайтах региональных порталов и СМИ в месяц - 6000 руб.

P_c – расходы на проведение семинаров и тренингов в месяц - 5000 руб.

$$\mathcal{E}P_p = 25000 + (20000 + 50000 + 200000 + 6000 + 5000) * 12 = 3397000 \text{ руб.}$$

Общая стоимость эксплуатационных расходов (ЭР) внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в рамках пилотного проекта в шести налоговых инспекциях Чеченской Республики, рассчитанная по формуле (14), составит 9199560 руб.

$$\mathcal{E}P = \mathcal{E}P_{\mathcal{E}} + \mathcal{E}P_c + \mathcal{E}P_{СП} + \mathcal{E}P_{ТО} + \mathcal{E}P_{AT} + \mathcal{E}P_p \quad (14)$$

$$\mathcal{E}P = 1366560 + 1440000 + 1296000 + 1100000 + 600000 + 3397000 = \\ 9\ 199\ 560 \text{ руб.}$$

Эффективность налогового администрирования определяется отношением результатов работы по осуществлению налогового администрирования ($R_{на}$) к затратам на его проведение ($Z_{на}$).

Результаты работы по осуществлению налогового администрирования с учетом внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования ($R_{на}$) представим в следующем виде:

$$R_{на} = Д_{нп_i} + С_{НШ_i} + С_{ШН_i} + П_{Н_i} \quad (15)$$

где i – индекс отчетного года ($i \in N, 0 < i \leq n$);

n – количество расчетных лет эксплуатации системы;

$Д_{нп_i}$ – сумма обязательных платежей, перечисленных в бюджет Российской Федерации в результате вынесенных предупреждений администраторов, руб.;

$С_{НШ_i}$ – сумма штрафов и недоимок, перечисленных в результате

неисполнения предупреждений администраторов, руб.;

$СШН_i$ – сумма штрафов и недоимок, перечисленных в бюджет в отношении которых не выносилось предупреждения администраторов, руб.

$ПН_i$ – сумма обязательных платежей, поступивших в бюджет России в результате налогового администрирования, в отношении которых не было вынесено предупреждений администраторов, руб.

Затраты на проведение налогового администрирования ($Зна$) в год рассчитываются совокупностью капитальных и эксплуатационных затрат:

$$Зна = (КЗ/п + ЭР_i) + ЗВНП_i \quad (16)$$

где $ЗВНП_i$ – затраты на выполнение работ налогового администрирования, за исключением затрат на эксплуатацию цифровой системы налогового учета и администрирования, руб.

Представим формулу расчета затрат на работы налогового администрирования²⁰²:

$$ЗВНП_i = ЗОТ_i + ЗМТ_i + ЗКУ_i + ЗСО_i + ЗОЦ_i + ЗУС_i + ЗТУ_i + ЗН_i + ЗОХ_i \quad (17)$$

где $ЗОТ_i$ – затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, командировки сотрудников налоговых органов, руб.;

$ЗМТ_i$ – материальные затраты на осуществление государственной услуги, руб.;

$ЗКУ_i$ – затраты на коммунальные услуги, руб.;

$ЗСО_i$ – затраты на содержание объектов недвижимого имущества, руб.;

$ЗОЦ_i$ – затраты на содержание транспортных средств, руб.;

$ЗУС_i$ – затраты на приобретение услуг связи, руб.;

$ЗТУ_i$ – затраты на приобретение транспортных и почтовых услуг, руб.;

$ЗН_i$ – налоги;

$ЗОХ_i$ – прочие прямые затраты, непосредственно связанные с выполнением государственного задания, и прочие затраты общехозяйственного назначения, руб.

²⁰² Софьин А.А. Учет затрат налоговых инспекций на выполнение функций налогового контроля// Современные проблемы науки и образования [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://science-education.ru/ru/article/view?id=13589> (дата обращения: 25.10.2018).

Таким образом, рассчитать эффективность налогового администрирования можно по следующей формуле:

$$\text{ЭФна}_i = \frac{R_{\text{на}}}{Z_{\text{на}}} \quad (18)$$

Отметим, что данные по некоторым из перечисленных показателей отсутствуют в свободном доступе и не могут быть использованы нами для осуществления расчетов. Вместе с тем, сотрудники налоговых органов и иные лица, получившие доступ к необходимой информации, имеют возможность рассчитать эффективность налогового администрирования в целом и целесообразность внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в налоговую систему России.

Предположив, что цифровое налоговое администрирование для налогоплательщиков является безвозмездным, рассчитаем социальный эффект от внедрения системы (СЭ), позволяющей осуществлять налоговое администрирование в режиме реального времени, в инспекции ФНС России по Чеченской Республике²⁰³ за первый год ее эксплуатации:

$$\text{СЭ} = \text{Чж} * \text{Омп} \quad (19)$$

где Чж – численность жителей Чеченской Республики, которые получают материальные преимущества и услуги налоговых органов, в том числе консультации, взаимодействуя через цифровую систему налогового учета и администрирования – для расчета предположим, что в первый год эксплуатации системы только 30% численности трудоспособного населения на 01.01.2018 года (796624 чел.)²⁰⁴ зарегистрировались в ней = 238988 чел.;

Омп – финансовая оценка материальных преимуществ, а также снижение стоимости работ налоговых органов в расчете на одного получателя в результате внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в работу налоговых инспекций Чеченской Республики: экономия средств на канцелярских

²⁰³ Сабиров С.И. Оценка инвестиционных проектов муниципальных предприятий: учебное пособие / С.И. Сабиров, М.М. Кораблев, Ф.С. Абдулганиев – Казань: ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», 2011. – С. 11-12.

²⁰⁴ Федеральная служба государственной статистики. Население [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://chechenstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/adg/ru/statistics/population/ (дата обращения: 12.12.2018).

товарах, бумаге, пересылке и отправке документов, проезде, стоимости рабочего времени по решению организационных вопросов, сдаче отчетности и подготовке документов для выездных и камеральных проверок, снижение стоимости работ налоговых органов (затрат на проведение консультаций, проверок) и другое – 500 руб.²⁰⁵.

$$CЭ = 238988 * 500 = 119494000 \text{ руб.}$$

Общий эффект внедрения проекта цифровой системы налогового учета и администрирования (проект социального характера) (Э) рассчитаем по формуле):

$$Э = CЭ * K_{сп} * K_{сэ} \quad (20)$$

$K_{сп}$ – коэффициент уровня соответствия проекта приоритетам социально-экономического развития определяется согласно Приложения 3 (проект в полной мере соответствует приоритетам социально-экономического развития $K_{сп} = 1,0$);

$K_{сэ}$ – коэффициент эффективности социально значимого проекта.

Коэффициент эффективности социально значимого проекта определен нами по формуле на основе системы индикаторов:

$$K_{сэ} = K_o * \sum (Э_i * K_{ЗН_i}) \quad (21)$$

K_o – коэффициент обоснованности рассматриваемого проекта = 1,0;

$Э_i$ – соответствующее проекту максимальное значение индикатора эффективности по соответствующей группе (Приложение И);

$K_{ЗН_i}$ – коэффициент значимости по соответствующей группе индикаторов (Приложение К).

$$K_{сэ} = 1,0 * (1,0 * 0,4 + 1,0 * 0,3 + 1,0 * 0,1 + 1,0 * 0,2) = 1,0$$

Общий эффект внедрения проекта цифровой системы налогового учета и администрирования в налоговые инспекции Чеченской Республики составит:

$$Э = 119494000 \text{ руб.} * 1,0 * 1,0 = 119\,494\,000 \text{ руб.}$$

Сравним показатели эффекта внедрения проекта цифровой системы налогового учета и администрирования, имеющего социальный характер, и

²⁰⁵ В результате проведенного в июне-июле 2018 года опроса, в котором приняли участие 78 респондентов финансово-экономической и научной сферы, на основании экспертных оценок была дана финансовая оценка материальных преимуществ, а также снижение стоимости работ налоговых органов в расчете на одного получателя в результате внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в работу налоговых инспекций.

стоимости расходов на разработку и внедрение системы в работу шести налоговых инспекций ФНС России по Чеченской Республике, включив в расходы не только ежегодные эксплуатационные расходы, а также капитальные затраты:

$$\Xi > (K3 + \Xi P)$$

$$119\,494\,000 \text{ руб.} > (24\,423\,700 + 9\,199\,560)$$

$$119\,494\,000 \text{ руб.} > 33\,623\,260$$

Предположив, что в первый год эксплуатации цифровой системы налогового учета и администрирования минимум 30% численности трудоспособного населения Чеченской Республики ежегодно будут получать материальные преимущества и услуги налоговых органов, при этом финансовая оценка материальных преимуществ и снижение стоимости работ последних в расчете на одного получателя в результате внедрения системы составит минимум 500 руб., эффект от внедрения проекта в работу налоговых инспекций ФНС России по Чеченской Республике в рамках пилотного проекта будет значительно выше расходов на разработку и внедрение системы – 85870740 руб. Отметим, в последующие годы эксплуатации разница между этими показателями в пользу эффекта будет увеличиваться, за счет, с одной стороны, исключения из расходов капитальных затрат, с другой – увеличения количества жителей Чеченской Республики, получающих материальные преимущества и услуги налоговых органов.

Таким образом, внедрение цифровой системы налогового учета и администрирования в налоговую систему России является эффективным. В перспективе эффективность повысится, так как результат работ по осуществлению налогового администрирования положительно оценивается по показателям не только экономического характера, но и социального: время проведения и качество налогового администрирования, производительность труда администраторов, в том числе:

- сокращение негативного влияния на результат работ по осуществлению налогового администрирования отсутствия практического опыта работы администраторов, невысокого уровня трудовой дисциплины и потерь рабочего

времени организационно-технического характера;

- рост объема выполненных работ за отчетный период и количества выявленных и предотвращенных налоговых правонарушений;
- снижение количества совершаемых ошибок и допускаемых неточностей при осуществлении администрирования;
- уменьшение количества обоснованных жалоб налогоплательщиков на работу налоговых администраторов;
- повышение уровня технического вооружения налоговых органов и другое.

Цифровые технологии способны в разы повысить качество процесса налогового администрирования: возрастет результативность досудебного урегулирования спорных вопросов; уменьшится количество судебных разбирательств; увеличится количество налогоплательщиков, пользующихся системой цифрового документооборота; обеспечится полнота, удобство, доступность и простота интерфейса интернет-услуг, открытость налоговых органов и оперативность предоставления информации, упрощение процедур исполнения налоговых обязательств; сократится период ожидания взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов; уменьшится число жалоб налогоплательщиков и другое.

Целесообразность расходования средств на внедрение цифровой системы налогового учета и администрирования подтверждается получением значительного социального эффекта, который будет выражен в достигнутых результатах:

- повышение уровня собираемости налогов и, как следствие, выполнение государственных программ;
- обеспечение своевременности аккумуляции обязательных платежей в бюджет;
- снижение уровня задолженности по налогам и неналоговым платежам;
- снижение количества налоговых правонарушений;
- снижение нагрузки на налогоплательщиков по исполнению налоговых

обязательств;

- снижение нагрузки на сотрудников налоговых органов по выполнению обязанностей;
- повышение квалификации персонала в связи с внедрением инновационных технологий;
- поддержание и развитие бизнеса (оказание своевременных консультаций, предоставление налоговых преференций и др.);
- повышение уровня налоговой грамотности, налоговой культуры, налоговой платежной дисциплины, а также уровня добровольно и самостоятельно уплаченных обязательных платежей в бюджет;
- формирование в обществе толерантного отношения к налогам и модели девиантного поведения у налогоплательщиков к налоговым правонарушениям;
- повышение скорости и качества взаимодействия сторон налоговых отношений;
- повышение уровня доверия к налоговым органам и государству;
- снижение стоимостных и временных издержек документооборота;
- автоматизация процессов хранения, обработки и передачи информации;
- снижение затрат на содержание налоговых органов, в том числе сокращение количества налоговых проверок и расходов на их проведение;
- ускорение процесса межведомственного взаимодействия и другое.

В условиях цифровизации экономики внедрение единой цифровой системы налогового учета и администрирования является социально значимым проектом, который касается всего общества в целом, и является неизбежным условием укрепления налоговой системы России и экономического развития страны.

В заключение отметим, что в современных экономических и политических условиях под влиянием научно-технического прогресса совершенствование налогового администрирования требует применения комплексного сочетания традиционных и инновационных способов. Цифровое налоговое администрирование – это качественно новый уровень профилактики и выявления преднамеренных и неумышленных налоговых правонарушений, требующий

организации функционирования единой цифровой системы налогового учета и администрирования, основанной на технологии распределенных реестров, обеспечивающей достоверность и сохранность предоставляемой в систему информации, оперативное и эффективное взаимодействие в сфере налогов и налогообложения, простоту и легкость исчисления и учеты налогов за счет полной автоматизации процессов, проведение налогового администрирования в режиме реального времени с полным охватом объемов деятельности налогоплательщика. Предложенные в диссертационной работе рекомендации по совершенствованию налогового администрирования являются выгодными как для государства, так и для налогоплательщиков и способны обеспечить повышение эффективности налогового администрирования, снижение коррупционной составляющей, создание благоприятных условий для экономического развития, гармонизацию налоговых отношений, сокращение издержек на налоговое администрирование и исполнение налоговых обязательств, повышения уровня налоговой культуры и исполнения налоговой дисциплины, снижение влияния особенностей налогового менталитета российского налогоплательщика на исполнение налоговых обязательств, снижение количества налоговых правонарушений, обеспечение своевременности и полноты поступления обязательных платежей в бюджет страны, формирование толерантного отношения общества к налогам и девиантного поведения у налогоплательщиков к налоговым правонарушениям.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного диссертационного исследования сформулированы следующие выводы и рекомендации.

1. Налоговое администрирование, являясь частью управления налоговой системой, представляет собой процесс регулирования налогового производства, направленный как на организацию процедур налогового производства, так и на оптимизацию взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства. Необходимость изучения и исследования области налогового администрирования обусловлена, прежде всего, неоднозначностью и отсутствием общепринятого понимания сущности и природы новой экономической дефиниции, что в свою очередь, существенно затрудняет как прогресс в их научном исследовании, так и обеспечение устойчивости и своевременности поступления обязательных платежей в бюджет, снижение налоговой преступности, повышение уровня исполнения налоговой дисциплины и уровня налоговой культуры, тормозит развитие бюджетного, налогового, таможенного и валютного регулирования.

2. В диссертации обоснована несостоятельность принимаемых отдельными учеными концептуальных подходов к трактовке налогового администрирования; на современном этапе единственно содержательной с научной точки зрения представляется трактовка налогового администрирования как составляющей налогового производства (организационный подход раскрывает особенность и основное предназначение налогового администрирования как самостоятельной категории, не отождествляя его с понятиями «налоговый контроль», «налоговая система» и «налоговая политика»).

3. В работе доказано, что налоговое администрирование и налоговый контроль не являются тождественными экономическими категориями: в налоговой системе налоговый контроль дополняет процесс налогового администрирования. При проведении налогового контроля результатов хозяйственной деятельности

налогоплательщика выявляются и устраняются уже совершенные правонарушения; в то время как налоговое администрирование, направленное на оптимизацию процедур налогового производства и налоговых отношений, должно способствовать предупреждению, предотвращению и недопущению совершения налогового правонарушения в процессе ведения хозяйственной деятельности налогоплательщика. Объектом налогового контроля является деятельность налогоплательщика, а налогового администрирования – взаимоотношения, складывающиеся между налогоплательщиками и налоговыми органами, в том числе межведомственные отношения.

4. Уточнены функции налогового администрирования, через которые проявляются его сущность и внутреннее содержание: функция налогового учета; функция налогового мониторинга; функция принуждения; функция организации процедур налогового производства; функция организации взаимодействия сторон налоговых отношений в процессе налогового производства. Доказано, что в основе природы налогового администрирования лежит свойство отсутствия у них функции «последующего» налогового контроля, при сохранении функции налогового мониторинга, позволяющей предупредить и не допустить совершение налогового правонарушения в процессе взаимодействия субъектов налоговых отношений.

5. Существующая классификация налогового администрирования дополнена следующими критериями: «направление налогового администрирования», «режим взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков», «режим налогового администрирования», «подход к организации системы налогового администрирования», «подход к организации электронно-цифровой системы документооборота», что способствует более глубокому пониманию сущности рассматриваемого понятия.

6. В результате сопоставления подходов к построению системы взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения с позиции силы, права и интересов в России установлено, что в ближайшей перспективе с учетом зарубежного опыта, качества российского налогового законодательства,

особенностей менталитета россиян и уровня налоговой культуры в стране необходимо перестроить систему взаимоотношений в сфере налогов и налогообложения в соответствии с промежуточной позицией между подходами права и интересов путем гармонизации отношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками, оптимизации существующего налогового администрирования, внедрения цифрового налогового администрирования и одновременного применения принудительного и партнерского режимов налогового администрирования в зависимости от статуса налогоплательщика.

7. На основании анализа статистических данных выявлены, с одной стороны, отрицательное влияние на бюджет и экономику страны применяемого в России принудительного режима налогового администрирования и не соответствие организованной системы взаимоотношений между субъектами налоговых отношений, построенных на комбинации подходов силы и права, требованиям социально-экономических отношений в условиях цифровизации экономики, с другой – существенный потенциал комплексного применения партнерского и принудительного режимов налогообложения и целесообразность перехода к системе взаимоотношений, основанной на промежуточной позиции между подходами права и интересов.

8. В работе выделены основные принципы, показатели и критерии, позволяющие оценить эффективность налогового администрирования с социального аспекта и своевременно предпринять необходимые меры, направленные на его оптимизацию и совершенствование.

9. В ходе проведенного в 2018 г. эмпирического исследования с целью определения качества процесса налогового администрирования и обобщения его результатов установлено, что организованное на сегодняшний день налоговое администрирование в части оптимизации взаимоотношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками, требует срочных кардинальных преобразований. На основе выводов исследования определены факторы, в совокупности оказывающие влияние на снижение эффективности

налогового администрирования, и основные направления его совершенствования в России. Сформулирован вывод, что традиционные способы совершенствования налогового администрирования на современном этапе его организации в России являются малоэффективными и нецелесообразными, поэтому сегодня необходимо применение в комплексе традиционных и инновационных прогрессивных способов совершенствования налогового администрирования, кардинально отличающимися от уже применяемых, и представляющих собой не только мероприятия и процедуры, направленные на организацию процесса налогового производства, а также на оптимизацию взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

10. В результате систематизации и обобщения характеристик существующих способов организации документооборота – бумажный, электронный и цифровой – определены уровни затрат и рисков каждого из подходов, на основе чего сделан вывод: организация бумажного и электронного документооборота в условиях цифровизации экономики не позволяют повысить эффективность налогового администрирования и достичь его основной цели – обеспечение полноты и собираемости обязательных платежей в бюджете страны и увеличение количества налогоплательщиков, соблюдающих налоговую дисциплину – в тоже время уровень автоматизации при электронном документообороте оказывает незначительное влияние на организацию работы налогоплательщика, снижая только стоимость, трудозатраты и время совершения операции. Данный вывод позволил сформулировать предложения по совершенствованию налогового администрирования путем внедрения нового механизма фиксации, хранения и передачи информации, реализованного в виде смарт-контрактов на основе технологии распределенных реестров и способного снизить влияние факторов наступления налогового риска как с позиции налогоплательщика, так и с позиции налоговых органов, обеспечивая моментальность обработки и передачи информации, высокий уровень надежности предоставляемых данных, невозможность подделки хранящейся информации, автоматизацию как налогового производства, так и налогового

администрирования за счет исполнения условий заключенных смарт-контрактов. Сформулированы основные требования к организации цифрового документооборота в сфере налогов и налогообложения: нормативно-правовая определенность; обеспечение возможности исправления и корректировки смарт-контрактов в случае ошибочных действий; возможность восстановления доступа при потере закрытого ключа; конфиденциальность клиентских данных в распределенном реестре цифровых транзакций.

12. Основными направлениями совершенствования налогового администрирования должны стать:

- совершенствование налогового законодательства в части налогового администрирования;
- гармонизация отношений, складывающихся между налоговыми органами и налогоплательщиками в процессе исполнения налогового обязательства;
- оптимизация процедур исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и обязанностей налоговыми органами в процессе осуществления налогового администрирования.

13. Предложен инновационный способ совершенствования налогового администрирования – внедрение в сферу налогов и налогообложения единой цифровой системы налогового учета и администрирования, основанной на технологии распределенных реестров: предложена схема взаимодействия элементов системы смарт-контрактов, исключающая возможность хранения информации реестра на технических устройствах конечных пользователей системы; представлена усовершенствованная архитектура единой цифровой системы; выделены подходы к реализации основных подсистем цифровой системы и предложены наиболее оптимальные варианты их сочетаний. Представлена концепция расчета суммы налога в личном кабинете налогоплательщика единой цифровой системы налогового учета и администрирования на примере расчета НДФЛ.

14. В диссертационной работе предложена разработанная автором

дорожная карта внедрения в функционал налоговых органов единой цифровой системы налогового учета и администрирования, базирующейся на технологии распределенных реестров, включающая следующие основные этапы: разработка и принятие нормативно-правовой документации; проектирование программно-аппаратного комплекса системы; разработка программного комплекса системы; тестовая эксплуатация системы; внедрение системы; продвижение на рынке системы. Произведен расчет стоимости разработки и внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в работу инспекций ФНС России по Чеченской Республике, представлена формула расчета эффективности ее эксплуатации и определен социальный эффект от внедрения системы.

В целом применение разработанных практических рекомендаций позволит повысить эффективность и качество налогового администрирования в России, в результате чего будут обеспечены устойчивость и своевременность поступления обязательных платежей в бюджетную систему страны; повышен уровень исполнения налоговой дисциплины; реализованы превентивные меры, направленные на предотвращение и предупреждение налоговых правонарушений; снижен уровень налоговой преступности; облегчен процесс и сокращены временные, финансовые и трудовые затраты исполнения налоговых обязательств; улучшен налоговый климат и другое. Совершенствование налогового администрирования с применением наряду с традиционными прогрессивных инновационных способов позволит воздействовать не на локальные проблемы процесса, а в комплексе на весь процесс, способствуя организации качественно нового налогового администрирования, которое является потенциалом для экономического развития и национальной безопасности страны.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/cons/>
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/d5cfcfa2027b0f0722a92e374886ddf40a86b0e2/
3. Решение Интеграционного Комитета Евразийского экономического сообщества от 05.04.2002 №75 «Об Основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах – членах ЕврАзЭС» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/1156182/>
4. Российская Федерация. Проект Федерального закона № 419059-7 «О цифровых финансовых активах» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PRJ&n=170084#0517799716625583>
5. Российская Федерация. Распоряжение Правительства РФ от 17.11.2008 № 1662-р «Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=308069&rnd=51ECB698D01B90F6D4C5439F831EC43F&from=212832-23#006160321719364115>
6. Управление ФНС России по Чеченской Республике. Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2017 год. – 29 с.
7. Управление ФНС России по Чеченской Республике. Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2016 год. –

31 с.

8. Управление ФНС России по Чеченской Республике. Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2015. – 26 с.

9. Федеральная налоговая служба. Вместе мы станем лучше! [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn75/service/anket/3809007/>

10. Федеральная налоговая служба. Налоговый мониторинг [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/taxmonit/

11. Федеральная налоговая служба. Отчеты о задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

12. Федеральная налоговая служба. Отчеты о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

13. Федеральная налоговая служба. Отчеты о результатах осуществления налогового и иных видов контроля [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/forms/

14. Федеральная налоговая служба. Письмо ФНС РФ от 23.03.2009 № ММ-18-1/54 «О мерах налогового администрирования» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_86569/

15. Федеральная налоговая служба. Приказ МНС России от 16.04.2004 № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=311376&rnd=D8A74FCA3192A5DE15A9DEAA2428B4F1&from=288808-8#08635182281419314>

16. Федеральная налоговая служба. Приказ Федеральной налоговой службы от 15.12.2015 № ММВ-7-1/580@ «Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2016-2020 годы» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71183100/>

17. Федеральная налоговая служба. Приказ ФНС РФ от 27.09.2007 № ММ-3-09/553@ «Об утверждении Методических указаний для налоговых органов по вопросам учета крупнейших налогоплательщиков – российских организаций» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=71659&fld=134&dst=100096,0&rnd=0.772792419387933#05653240758663025>

18. Федеральная налоговая служба. Работа с обращениями граждан [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/appeals_citizens/

19. Федеральная служба государственной статистики. Население [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://chechenstat.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_ts/adg/ru/statistics/population/

20. Федеральный закон от 27.07.2006 № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=313796&rnd=9F58B4DD86B2B504FAA3CCAABF8673B9&from=296555-8#05014805282902097>

21. Федеральный закон от 27.07.2006 № 152-ФЗ «О персональных данных» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61801/

22. Федеральный закон от 29.12.1994 № 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=201230&fld=134&dst=1000000001,0&rnd=0.6772830772678795#05877065746465897>

23. ФСТЭК России. Приказ ФСТЭК России от 11.02.2013 № 17 «Об утверждении требований о защите информации, не составляющей

государственную тайну, содержащейся в государственных информационных системах» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://fstec.ru/normotvorcheskaya/akty/53-prikazy/702>

24. «Мастерчейн» — первый юридически чистый блокчейн в России [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://masterchain.rbc.ru>

25. Абрамчик Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля / Л.Я. Абрамчик // Финансовое право. – 2005. – № 6. – С. 28–30.

26. Александрова Н.В. Повышение эффективности и качества налогового администрирования в регионе / Н.В. Александрова // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 2. – С. 157–162.

27. Алехин С.Н. Особенности налогового администрирования в современных условиях Российской Федерации / С.Н. Алехин // Финансы и кредит. – 2007. – № 38. – С. 46–52.

28. Алиев Г.Х. Налоговый контроль и оценка его эффективности на современном этапе: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Алиев Гамид Хабибович. – Махачкала, 2004. – 155 с.

29. Артеменко Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации: автореф. дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Артеменко Дмитрий Анатольевич. - Ростов-на-Дону, 2011. – 54 с.

30. Артеменко Д.А. Перспективы внедрения блокчейн-технологии в систему налогообложения России / Д.А. Артеменко, Г.А. Артеменко // Актуальные аспекты реализации стратегии модернизации России: поиск модели эффективного хозяйственного развития: сборник статей XXXIII международной научно-практической конференции. – 2018. – С. 23–26.

31. Арутюнян О.К. Основные принципы и методы налогового администрирования / О.К. Арутюнян // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – № 45. – С. 90–99.

32. Баймуратов Т.М. Налоговые риски: источники возникновения и пути их минимизации / Т.М. Баймуратов // Вестник современной науки. – 2016. – № 4. – С. 83–88.

33. Баснукаев М.Ш., Бисултанов А.Н. Направления совершенствования налогового администрирования в России. В сборнике: Экономика, политика, право: актуальные вопросы, тенденции и перспективы развития. Сборник статей Международной научно-практической конференции. Пенза, 2019. С. 42-46.

34. Баснукаев М.Ш., Бисултанов А.Н. Сущность налогового администрирования через призму выполняемых функций. В сборнике: Актуальные вопросы права, экономики и управления. Сборник статей XIV Международной научно-практической конференции. 2018. С. 31-35.

35. Баснукаев М.Ш., Бисултанов А.Н., Абдулазизова Э.А. Сравнительный анализ документооборота участников налоговых отношений. В сборнике: Современные контуры цифровой экономики России. Сборник материалов Международной научно-практической конференции. 2018. С. 35-41.

36. Баснукаев М.Ш. Налоговая система и системность налогообложения. Экономические и гуманитарные науки. 2018. № 9 (320). С. 11-23.

37. Баснукаев М.Ш., Бисултанов А.Н. Технология распределенных реестров как неотъемлемый элемент повышения эффективности налогового администрирования. Финансовая экономика. 2018. № 5. С. 14-20.

38. Баснукаев М.Ш., Баматалиев А.В.Б., Абдулазизова Э.А., Бисултанов А.Н. Налоговое администрирование на региональном уровне и проблемы налоговых поступлений в бюджетную систему. Вестник Чеченского государственного университета. 2018. № 1 (29). С. 26-30.

39. Баснукаев М.Ш. Противоречия и недостатки функционирующей налоговой системы: российский опыт и практика. Вестник Северо-Осетинского государственного университета имени Коста Левановича Хетагурова. 2017. № 1. С. 110-113.

40. Баснукаев М.Ш., Баматалиев А.В.Б., Керимова М.Ш. Налоговое администрирование: теория и практика. Экономические науки. 2017. № 148. С. 63-68.

41. Баснукаев М.Ш. Налоговое администрирование как эффективный инструмент налоговой политики. В сборнике: Совершенствование

налогообложения как фактор экономического роста. Материалы VII Международной научно-практической конференции. 2015. С. 91-96.

42. Баснукаев М.Ш. Чеченская Республика: экономика, инвестиции и налоговый потенциал. Экономика. Налоги. Право. 2015. № 6. С. 142-148.

43. Баснукаев М.Ш., Баматалиев А.В.Б. О некоторых несоответствиях налогообложения и развития бюджетных отношений. Финансовые исследования. 2016. № 3 (52). С. 63-68.

44. Беляева М.А. Бизнес об итогах 20-летнего развития налоговой системы / М.А. Беляева // Налоговая политика и практика. – 2012. – № 1. – С. 6–7.

45. Брызгалин А.В. Закон о налоговом администрировании, или Новые правила игры на налоговом поле / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин. – Москва: Гарант, 2007. – 293 с.

46. Буздалина О.Б. Усиление налогового администрирования / О.Б. Буздалина // Все о налогах. – 2004. – № 5. – С. 60–63.

47. Генкин А.С. Блокчейн плюс «умные» контракты: преимущества применения и возникающие проблемы / А.С. Генкин, Л.А. Маврина // Экономика. Бизнес. Банки. – 2017. – № 2. – С. 136–149.

48. Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование коммерческих банков России : монография / Л.И. Гончаренко. – Москва: Цифровичок, 2009.– 168 с.

49. Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование: лучше быть, чем казаться / Л.И. Гончаренко, А.К. Анашкин // Ваш налоговый адвокат. – 2005. – № 5. – С. 33–37.

50. Гончаренко Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на содержание понятия и факторы возникновения / Л.И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2009. – № 1. – С. 17–24.

51. Грачев А.В. Налоговые риски и риски недобросовестного ведения бизнеса / А.В. Грачев // Финансы. – 2009. – № 3. – С. 45–49.

52. Грачева Е.Ю. Налоговое право: Учебник / Е.Ю. Грачева, М.Ф. Ивлиева, Э.Д. Соколова – Москва: Юристъ, 2005. – 223 с.

53. Дейнека О.С. Экономическая психология. Социально-политические

проблемы / О.С. Дейнека. – Санкт-Петербург: СПбГУ, 1999. – 240 с.

54. Достов В.Л. Перспективы децентрализованных межбанковских расчетов с использованием блокчейна / В.Л. Достов, П.М. Шуст, А.А. Хорькова // Стратегические решения и риск-менеджмент. – 2018. – № 2. – С. 22–25.

55. Дюдикова Е.И. Блокчейн в национальной платежной системе: сущность, понятия и варианты использования / Е.И. Дюдикова // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 4. – С. 139–149.

56. Дюдикова Е.И. Риски как неотъемлемая часть применения централизованного и децентрализованного подходов к организации систем электронных денег / Е.И. Дюдикова // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд: материалы XLII международной научно-практической конференции. – 2016. – С. 86–92.

57. Единая информационная система в сфере закупок [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakupki.gov.ru>

58. Ефремова Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика: дис. ... д-р. экон. наук: 08.00.10 / Ефремова Татьяна Александровна. – Саранск, 2017. – 390 с.

59. За год число отправителей электронных документов в Диадоке удвоилось [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://kontur.ru/diadoc/news/5877>

60. Запольский С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы / С.В. Запольский // Субъекты советского административного права: Сб. науч. трудов. – 1985. – 148 с.

61. Зенченко С.В. Финансовые инструменты цифровой экономики на основе bitcoin / С.В. Зенченко, Ш.К. Элдамов// Финансово-экономическое и информационное обеспечение инновационного развития региона: материалы всероссийской научно-практической конференции. - 2018. – С. 145–149.

62. Золотарева А. Налоговое администрирование. Основные итоги реформы / А. Золотарева, А. Киреева, Н. Корниенко / под ред. С.Г. Синельникова-Мурылева, И.В. Трунина. – Москва: ИЭПП, 2008. – 786 с.

63. Иванов А.Г. Понятие администрирования налогов / А.Г. Иванов // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 5-13.
64. Иванов В.В. Методологические аспекты оценки налоговой дисциплины / В. В. Иванов // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3. – 89–92 с.
65. Иванова Е.А. Налоговый контроль в механизме реформирования системы налогового администрирования Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Иванова Елена Александровна. – Санкт-Петербург, 2007. – 22 с.
66. Иванова Е.А. Роль налогового контроля в механизме регулирования системы налогового администрирования Актуальные проблемы совершенствования учетно-аналитической, аудиторской и контрольной деятельности / Е.А. Иванова – Абакан: ХГУ им. Н.Ф. Катанова, 2006. – 150 с.
67. Измайлов А.Т. Налоговое администрирование и его значение в повышении собираемости налогов: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Измайлов Алексей Тахирович. – Москва, 2005. – 22 с.
68. Калашникова Э.Л. Налоговые риски: оценка и их финансовые последствия: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Калашникова Эльвира Леонидовна. – Иркутск, 2007. – 180 с.
69. Калинина И.В. О некоторых международных принципах налогового администрирования / И.В. Калинина // Налоговед. – 2005. – № 9. – С. 22-24.
70. Кардонов А.В. Сферы применения смарт-контрактов и риски при работе с ними / А.В. Кардонов // Бизнес-образование в экономике знаний. – 2018. – № 1. – С. 44–47.
71. Карелина А. Алгоритмы консенсуса. Часть 1: PoW vs PoS [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://blockchain.ru/posts/algorithmy-konsensusa-chast-1-pow-vs-pos>
72. Карнашев А.Д. Человек и собственность / А.Д. Карнашев, Т.Д. Бурменко, Е.А. Иванова – Иркутск: БГУЭП, 2006. – 364 с.
73. Касимов Д.О. Электронные информационные технологии как инновационный элемент налоговой культуры [Электронный ресурс] – Режим

доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/elektronnye-informatsionnye-tehnologii-kak-innovatsionnyy-element-nalogovoy-kultury>

74. Клейменова М.О. Налоговое право: Учеб. пособие [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/kleimenova_mo_nalogovo_e_pravo/

75. Красницкий В.А. Организация налогового администрирования (На примере работы налоговых органов Краснодарского края): дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Красницкий Виктор Александрович. – Краснодар, 2000. – 236 с.

76. Криворучко С.В. Криптовалюты и подходы к их регулированию / С.В. Криворучко // Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал. – 2018. – № 5. – С. 120–129.

77. Кристенсен С. Международное налоговое правоприменение: от взаимодействия к координации. Думая о налогах по новому [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/conference/ru/>

78. Кузьмин М.А. Развитие концепции налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Кузьмин Михаил Анатольевич. – Санкт-Петербург, 2011. 24 с.

79. Куклина Т.В. Налоговое администрирование в РФ: сущность, принципы и основные проблемы / Т.В. Куклина // Вестник Томского государственного университета. – 2009. – № 329. – С. 179–181.

80. Куницына Н.Н. Перспективы внедрения криптовалюты в национальную платежную систему России / Н.Н. Куницына, Е.И. Дюдикова // Актуальные проблемы функционирования финансового механизма регионов: материалы I Всероссийской научно-практической конференции 15 декабря 2016 года. – 2016. – С. 215–221.

81. Куницына Н.Н. Электронные деньги: платежный инструмент или технология? / Н.Н. Куницына // Актуальные вопросы современной экономики в глобальном мире. – 2018. – № 8. – С. 126–129.

82. Кучеров И.И. Налоговое право России. Курс лекций / И.И. Кучеров –

Москва: ЮрИнфоР, 2001. – 360 с.

83. Ласкина Л.Ю. Налоговый риск как составная часть предпринимательского риска / Л.Ю. Ласкина, М.С. Власова // Научный журнал НИУ ИТМО. – 2015. – № 1. – С. 121–130.

84. Магницкая Е.В. Правоведение: учебное пособие / Е.В. Магницкая, Е.Н. Евстигнеев – Санкт-Петербург: Питер, 2006. Вып. 3. – 512 с.

85. Мельникова Н.П. Развитие налогового администрирования в России / Н.П. Мельникова // Финансы и кредит. – 2006. – № 5. – С. 55–64.

86. Миронова О.А. Налоговое администрирование / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев – Москва: Омега-Л, 2009. – 288 с.

87. Мишустин М. Об основных результатах работы Федеральной налоговой службы в 2017 году / Встреча Дмитрия Медведева с руководителем Федеральной налоговой службы Михаилом Мишустиним [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://government.ru/news/31616/>

88. Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: монография / М.В. Мишустин – Москва: ЮНИТИ, 2005. – 251 с.

89. Налоги и налогообложение: учебное пособие / под ред. И.А. Майбуров. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. Вып. 4. – 559 с.

90. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева – Москва: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.

91. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории / О.А. Ногина – Санкт-Петербург: Питер, 2002. – 160 с.

92. Ожегов С.И. Словарь русского языка / С.И. Ожегов / под ред. Н.Ю. Шведова. – Москва: Русский язык, 1981. Вып. 13. – 816 с.

93. Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений / М.Т. Оспанов – Санкт-Петербург: УЭФ, 1997. – 488 с.

94. Пайзулаев И.Р. Становление и развитие системы налогового администрирования в Российской Федерации (вопросы теории и практики): дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Пайзулаев Ислам Расулович. – Москва, 2012. – 398 с.

95. Пайзулаев И.Р. Функции налогового администрирования / И.Р. Пайзулаев // Налоговая политика и практика. – 2011. – № 9. – С. 37–41.
96. Паскачев А.Б. Большой толковый словарь налоговых терминов и норм / А.Б. Паскачев, В.А. Кашин, М.Р. Бобоев – Москва: Гелиос АРВ, 2002. – 864 с.
97. Перекрестова Л.В. Реформирование системы налогового контроля / Л.В. Перекрестова, Г.Я. Чухнина – Волгоград: ВолГУ, 2001. – 256 с.
98. Перонко И.А. Методы и формы налогового администрирования / И.А. Перонко, С.И. Межеричский // Налоговый вестник. – 2000. – № 11. – С. 19–20.
99. Перонко И.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=24391>
100. Петров Ф. Словарь иностранных слов / Ф. Петров / под ред. И. Лехин, С. Лошкина, Л. Шаумян. – Советская энциклопедия, 1964. Вып. 6. – 784 с.
101. Пименов Н.А. Налоговые риски: теоретический аспект / Н.А. Пименов // Экономика. Налоги. Право. – 2013. – № 4. – С. 81–86.
102. Пономарев А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования / А.И. Пономарев, С.В. Никулина, К.К. Гойгереев – Ростов-на-Дону: Мини Тайп, 2011. – 304 с.
103. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_67315/2149aa9e07dda9bbf502e088d8d0a38e8fb94f2e/ (дата обращения: 01.06.2018).
104. Ревенков П.В. Актуальные направления регулирования электронного банкинга / П.В. Ревенков, А.Л. Попелов // Финансы и кредит. – 2015. – № 24. – С. 2–13.
105. Сабиров С.И. Оценка инвестиционных проектов муниципальных предприятий: учебное пособие / С.И. Сабиров, М.М. Кораблев, Ф.С. Абдулганиев – Казань: ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», 2011. – 81 с.
106. Савельев А.И. Некоторые правовые аспекты использования смарт-

контрактов и блокчейн-технологий по российскому праву [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/77776768/>

107. Салженикина Н.Н. Совершенствование налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Салженикина Наталья Николаевна. – Волгоград, 2015. – 197 с.

108. Саломатин Е.В. Потенциал технологии blockchain в мировых системах налогообложения [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://internetnauka.com/index.php/journal/article/view/260>

109. Сейтим Айганым Е. Использование криптовалют как альтернативное решение проблем мировой валютной системы / Е. Сейтим Айганым // Проблемы экономики. – 2014. – № 2. – С. 50–55.

110. Сердюков А.Э. Администрирование налогов в России принципы и пути развития [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru/5241442/> (дата обращения: 28.06.2018).

111. Сердюков А.Э. Обеспечение контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах в 2006 году / А.Э. Сердюков // Российский налоговый курьер. – 2006. – № 9. – С. 10–14.

112. Сиражудинова С.И. Повышение эффективности налогового администрирования на современном этапе: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Сиражудинова Саида Ибралиловна. – Краснодар, 2017. – 205 с.

113. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит – Москва: ЭКСМО, 2016. – 1056 с.

114. Софьин А.А. Учет затрат налоговых инспекций на выполнение функций налогового контроля // Современные проблемы науки и образования [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://science-education.ru/ru/article/view?id=13589>

115. Стафиевская М.В. Необходимость идентификации и управления налоговым риском / М.В. Стафиевская // Вестник казанского государственного аграрного университета. – 2010. – № 2. – С. 80–82.

116. Степанова Д.И. Особенности организации и направления развития

криптовалютных платежных систем / Д.И. Степанова, Т.Е. Николаева, Н.В. Иволгина // Финансы и кредит. – 2016. – № 10. – С. 33–45.

117. Танющева Н.Ю. Централизованный и децентрализованный подходы к организации систем электронных денег: настоящее и будущее / Н.Ю. Танющева, Е.И. Дюдикова // Финансы и кредит. – 2016. – № 29. – С. 11–29.

118. Тарифы на электроэнергию для Чеченской Республики с 1 июля 2017 года [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://energo-24.ru/authors/energo-24/12285.html>

119. Тендер: Аренда каналов связи по технологии VPN [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://rostender.info/region/chechenskaya-respublika/gudermes/29886513-tender-arenda-kanalov-svyazi-po-tehnologii-vpn>

120. Теремецкий В.И. Принципы налогового администрирования / В.И. Теремецкий // Человек: преступление и наказание. – 2013. – № 1. – С. 203–206.

121. Токаев Н.Х., Баснукаев М.Ш., Алиев Э.С. Бюджетные отношения: вопросы результативности и эффективности. Вестник Чеченского государственного университета. 2018. № 2 (30). С. 41-45.

122. Токаев Н.Х., Баснукаев М.Ш. Стратегическое планирование в регионах: особенности, факторы, роль и значимость. В сборнике: Проблемы и перспективы экономического развития регионов. Сборник статей Всероссийской научно-практической конференции, посвященной 45-летию образования Института экономики и финансов. 2017. С. 145-149.

123. Токаев Н.Х., Баснукаев М.Ш. Кадастровая стоимость в расчетах налоговой базы налога на имущество физических лиц. Налоговая политика и практика. 2017. № 2 (170). С. 61-63.

124. Токаев Н.Х., Баснукаев М.Ш. Инновационные технико-экономические и финансово-бюджетные решения. Управленческий учет. 2017. № 1. С. 88-94.

125. Токаев Н.Х., Баснукаев М.Ш., Баматалиев А.В.Б. Неналоговые доходы: факторы формирования, тенденции и законодательное регулирование. Экономика. Налоги. Право. 2016. Т. 9. № 4. С. 150-156.

126. Токаев Н.Х., Баснукаев М.Ш. Бюджетное самообеспечение региона: проблемы, пути и методы их решения. Вестник Финансового университета. 2016. Т. 20. № 4 (94). С. 17-21.

127. Тотикова Т.Е. Реформирование налогообложения и налогового контроля доходов физических лиц в России: автореф. дис. канд. экон. наук: 08.00.10 / Тотикова Татьяна Евгеньевна. – Саратов, 2012. – 18 с.

128. Тоцкая К.П. Развитие методов управления налоговыми рисками в организации: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10 / Тоцкая Ксения Павловна. – Томск, 2012. – 182 с.

129. Тюрина Ю.Г. Налоговые риски и факторы, влияющие на их возникновение / Ю.Г. Тюрина // Известия БГУ. - 2016. – Т. 26. – № 6. – С. 964–971.

130. Тютин Д.В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: монография / Д.В. Тютин. – Москва: КОНТРАКТ, 2014. – 216 с.

131. Тютюгина А.В. Оценка и минимизация налоговых рисков, связанных с планированием и проведением выездных налоговых проверок : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Тютюгина Анна Викторовна. – Иркутск, 2013. – 217 с.

132. Уварова С.П. Налоговый контроль. Технология проведения налоговых проверок / С.П. Уварова // Налоги и финансы. – 2010. – № 3. – С. 14–29.

133. Филиппева Е.А. Налоговое администрирование: сравнительный анализ российской системы и Основ Мирового Налогового Кодекса / Е.А. Филиппева // Учет и контроль. – 2007. – № 2. – С. 22–25.

134. Филон И.Л. Налоговый контроль как специфическое направление финансового контроля / И.Л. Филон // Финансы и кредит. – 2010. – № 8. – С. 36–43.

135. Хачатуров Т.С. Эффективность капитальных вложений / Т.С. Хачатуров – Москва: Экономика, 1979. – 344 с.

136. Хомяков А.П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования / А.П. Хомяков // Финансовое право. – 2011. – № 4. – С. 34–38.

137. Цветков И.В. Об эффективной модели взаимоотношений в налоговой

сфере / И.В. Цветков // Финансы. – 2008. – № 8. – С. 38–42.

138. Цветков И.В. Партнерство в налоговой сфере: миф или реальность? / И.В. Цветков // Налоговед. – 2008. – № 6. – С. 11–15.

139. Шевченко А. Опыт Exonum: Как перевести на блокчейн целое государство (и выиграет ли от этого бизнес) [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://incrussia.ru/understand/opyt-exonum-kak-perevesti-na-blokchejn-tseloe-gosudarstvo-i-vyigraet-li-ot-etogo-biznes/>

140. Шукаева А.В. Возможности использования технологий блокчейн в целях предотвращения налоговых правонарушений / А.В. Шукаева // Академия Федеральной службы исполнения наказаний. – 2018. – № 8. – С. 446–449.

141. Экономическое обоснование стоимости разработки компонентов [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.mind.com/upload/pdf/mind-research-programmer.pdf>

142. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов по экономическим специальностям / Т.Ф. Юткина. – Москва: ИНФРА-М, 2002. Вып. 2. – 576 с.

143. Якупов З.С. Институт налогового контроля в системе государственного финансового контроля / З.С. Якупов // Казанский экономический вестник. – 2013. – № 2. – С. 80–84.

144. Aberbach J.D. The Challenges of Modernizing Tax Administration: Putting Customers First in Coercive Public Organizations / J.D. Aberbach, T. Christensen // Public Policy and Administration – 2007. – № 22 – pp. 155–182.

145. Besfamille M. Modernization of tax administrations and optimal fiscal policies. Journal of Public Economic Theory / M. Besfamille, C.P. Siritto // Journal of Public Economic Theory – 2009. – № 11 – pp. 897–926.

146. Clemenza C. Quality of services rendered by the municipal autonomous tax administration service / C. Clemenza, A. Gotera, R. Araujo // Revista Venezolana de Gerencia. – 2010. – № 15 – pp. 103–124.

147. Contracts With Verified Source Codes Only [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://etherscan.io/contractsVerified>

148. Cozmei C. Risk management triggers: from the tax risk pitfalls to organizational risk / C. Cozmei, E.C. Șerban // *Procedia Economics and Finance* – 2014. – Vol. 15 – pp. 1594–1602.

149. Dong W. Several measures to perfect tax administration by law. *Communications in Computer and Information Science* / W. Dong // *Communications in Computer and Information Science* – 2011. – Vol. 210 – pp. 227–231.

150. Hansford A. Best practice in tax administration / A. Hansford, J. Hasseldine // *Public Money and Management* – 2002. – № 22 – pp. 5–6.

151. Hauptman L. Improving tax administration services as a factor of tax compliance: The case of tax audit / L. Hauptman, M. Horvat, R. Korez-Vide // *Lex Localis* – 2014. – № 12 – pp. 481–501.

152. Kirchler E. *The Economic Psychology of Tax Behaviour* / E. Kirchler – Cambridge: Cambridge University Press, 2007. – 243 p.

153. Martinez-Vazquez J. Multiple Modes of Tax Evasion: Theory and Evidence / J. Martinez-Vazquez, M. Rider // *National Tax Journal* – 2005. – Vol. 58 – pp. 51–76.

154. Phillips M. Deterrence vs. Gamesmanship: Taxpayer Response to Targeted Audits and Endogenous Detection / M. Phillips // *Journal of Economic Behavior & Organization* – 2014. – № 100 – pp. 81–98.

155. Wren D. The foundations of Henri Fayol's administrative theory / D.A. Wren, A.G. Bedeian, J.D. Breeze // *Management Decision* – 2002. – № 40 – pp. 906–918.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Функции налогового администрирования

Таблица А.1 – Функции налогового администрирования

Автор	Функции
Пансков В.Г.	1. Законодательная функция 2. Функция планирования 3. Контрольная функция 4. Функция принуждения
Дадашев А.З. Лобанов А.В.	1. Функция налогового планирования 2. Функция налогового регулирования 3. Функция налогового контроля
Мишустин М.В.	1. Контрольная функция 2. Функция планирования 3. Функция организации 4. Функция мотивации
Бурцев Д.Г.	- Основные функции: 1. Правовая функция 2. Функция учета и регистрации налогоплательщиков 3. Функция текущего налогового контроля 4. Функция налоговых проверок - Вспомогательные функции: 5. Кадровая функция 6. Функция информирования налогоплательщиков 7. Функция внутреннего информационного обеспечения 8. Функция по обеспечению деятельности налоговой администрации
Пайзулаев И.Р.	1. Функция налогового прогнозирования и планирования 2. Функция налогового учета 3. Функция анализа и отчетности 4. Функция налогового контроля 5. Функция налогового регулирования 6. Функция принуждения
Ефремова Т.А.	1. Функция планирования 2. Функция контроля 3. Функция учета 4. Функция анализа 5. Функция регулирования 6. Функция организации взаимодействия с налогоплательщиками

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Поступление доходов, администрируемых налоговыми органами Чеченской Республики

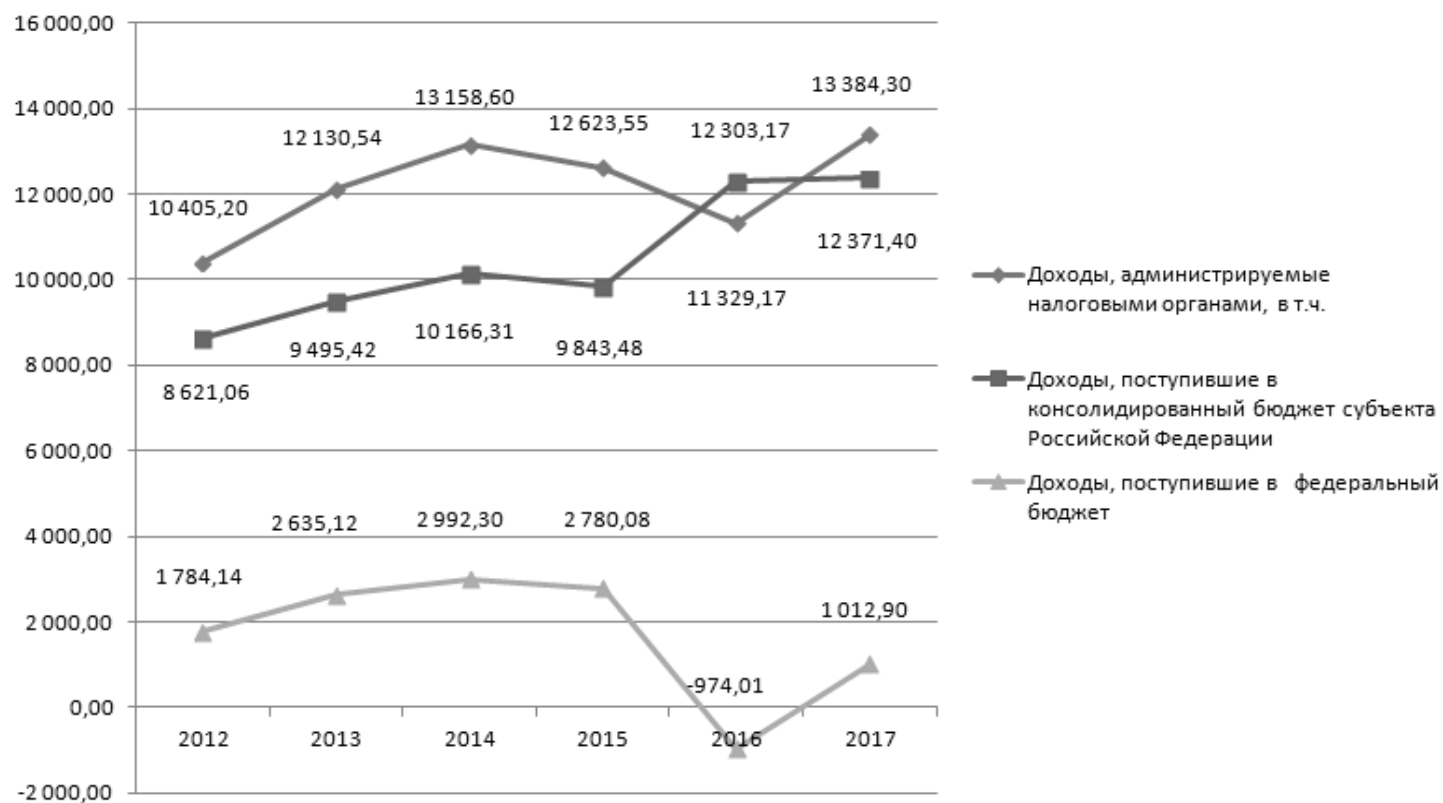


Рисунок Б.1 – Поступление доходов, администрируемых налоговыми органами Чеченской Республики, за 2012-2017 гг.²⁰⁶

²⁰⁶ Составлено автором по данным форм статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы России [Федеральная налоговая служба. Отчеты о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 07.07.2018)].

Таблица Б.1 – Поступление доходов, администрируемых налоговыми органами Чеченской Республики, в федеральный бюджет в 2012 – 2014 гг.²⁰⁷

	2012		2013			2014		
	млн руб.	доля в общем объеме	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдуще му году	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдуще му году
Доходы, администрируемые налоговыми органами, в т.ч.	1784,14	100,00	2635,12	100,00	850,98	2992,30	100,00	357,18
Налоговые доходы	1773,34	99,39	2629,96	99,80	856,62	2990,30	99,93	360,34
Налог на прибыль, доходы	29,08	1,63	29,59	1,12	0,51	8,94	0,30	-20,65
Налог на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	-841,63	47,17	46,42	1,76	888,04	336,83	11,26	290,41
Налоги на товары, ввозимые на территорию РФ	2,03	0,11	5,25	0,20	3,22	3,26	0,11	-1,99
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2564,14	143,72	2533,43	96,14	-30,70	2627,96	87,82	94,52
Государственная пошлина	19,17	1,07	15,21	0,58	-3,96	13,32	0,45	-1,89
Задолженность и перерасчеты по отмененным налогам, сборам и иным обязательным платежам	0,55	0,03	0,06	0,00	-0,49	0,00	0,00	-0,06
Неналоговые доходы	2,76	0,15	4,54	0,17	1,78	3,84	0,13	-0,70
Платежи при пользовании природными ресурсами	0,02	0,00	0,05	0,00	0,03	0,06	0,00	0,01
Доходы от оказания платных услуг (работ) и компенсации затрат государства	0,27	0,01	0,36	0,01	0,10	0,23	0,01	-0,14
Штрафы, санкции, возмещение ущерба	2,47	0,14	4,12	0,16	1,65	3,55	0,12	-0,57
Прочие безвозмездные поступления в федеральный бюджет	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Доходы по остаткам средств на счетах федерального бюджета и от их размещения, кроме средств Резервного фонда и Фонда национального благосостояния	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Прочие доходы от компенсации затрат федерального бюджета	0,00	0,00	0,33	0,01	0,33	0,00	0,00	-0,33
Денежные взыскания (штрафы) и иные суммы, взыскиваемые с лиц, виновных в совершении преступлений, и в возмещение ущерба имуществу, зачисляемые в федеральный бюджет	0,38	0,02	0,99	0,04	0,62	2,77	0,09	1,77
Доходы от возмещения ущерба при возникновении страховых случаев, когда выгодоприобретателями выступают получатели средств федерального бюджета	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет	7,67	0,43	-0,70	0,03	-8,37	-4,61	0,15	-3,91

²⁰⁷ Там же.

Таблица Б.2 – Поступление доходов, администрируемых налоговыми органами Чеченской Республики, в федеральный бюджет в 2015 – 2017 гг.²⁰⁸

	2015			2016			2017		
	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему году	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему году	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему году
Доходы, администрируемые налоговыми органами, в т.ч.	2780,08	100,00	-212,22	-974,01	100,00	-3754,08	1012,90	100,00	1986,91
Налоговые доходы	2779,06	99,96	-211,24	-980,55	100,67	-3759,61	1004,02	99,12	1984,57
Налог на прибыль, доходы	31,35	1,13	22,41	44,31	4,55	12,97	84,58	8,35	40,27
Налог на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	282,49	10,16	-54,34	-1770,19	181,74	-2052,68	142,96	14,11	1913,16
Налоги на товары, ввозимые на территорию РФ	7,43	0,27	4,17	3,12	0,32	-4,31	27,67	2,73	24,55
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2442,44	87,86	-185,52	726,72	74,61	-1715,72	734,68	72,53	7,96
Государственная пошлина	15,36	0,55	2,04	15,49	1,59	0,13	14,13	1,39	-1,36
Задолженность и перерасчеты по отмененным налогам, сборам и иным обязательным платежам	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Неналоговые доходы	4,19	0,15	0,35	4,77	0,49	0,58	8,49	0,84	3,72
Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности				0,02	0,00	0,02	0,00	0,00	-0,02
Платежи при пользовании природными ресурсами	0,07	0,00	0,01	0,10	0,01	0,03	0,56	0,06	0,46
Доходы от оказания платных услуг (работ) и компенсации затрат государства	0,21	0,01	-0,02	0,66	0,07	0,45	0,47	0,05	-0,19
Штрафы, санкции, возмещение ущерба	3,91	0,14	0,36	3,99	0,41	0,07	7,41	0,73	3,42
Прочие безвозмездные поступления в федеральный бюджет	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,06	0,01	0,06
Доходы по остаткам средств на счетах федерального бюджета и от их размещения, кроме средств Резервного фонда и Фонда национального благосостояния	сумма включена в раздел «Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности» в размере 0								
Прочие доходы от компенсации затрат федерального бюджета	сумма включена в раздел «Доходы от оказания платных услуг (работ) и компенсации затрат государства» в размере 0								

²⁰⁸ Там же.

Денежные взыскания (штрафы) и иные суммы, взыскиваемые с лиц, виновных в совершении преступлений, и в возмещение ущерба имуществу, зачисляемые в федеральный бюджет	сумма включена в раздел «Штрафы, санкции, возмещение ущерба» в размере 2333 тыс. руб.			сумма включена в раздел «Штрафы, санкции, возмещение ущерба» в размере 1713 тыс. руб.			сумма включена в раздел «Штрафы, санкции, возмещение ущерба» в размере 2567 тыс. руб.		
Доходы от возмещения ущерба при возникновении страховых случаев, когда выгодоприобретателями выступают получатели средств федерального бюджета	сумма включена в раздел «Штрафы, санкции, возмещение ущерба» в размере 0								
Доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в оперативном управлении федеральных органов государственной власти и созданных ими учреждений (за исключением имущества федеральных бюджетных и автономных учреждений)	сумма включена в раздел «Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности» в размере 0			сумма включена в раздел «Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности» в размере 21 тыс. руб.			сумма включена в раздел «Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности» в размере 0		
Доходы от перечисления части прибыли, остающейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей федеральных государственных унитарных предприятий (федеральные государственные органы)	сумма включена в раздел «Доходы от использования имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности» в размере 0								
Доходы от реализации имущества, находящегося в оперативном управлении федеральных учреждений (за исключением имущества федеральных бюджетных и автономных учреждений), в части реализации материальных запасов по указанному имуществу	сумма включена в раздел «Доходы от продажи материальных и нематериальных активов, административные сборы» в размере 0								
Возмещение убытков, причиненных арбитражными управляющими вследствие ненадлежащего исполнения ими своих должностных обязанностей	сумма включена в раздел «Штрафы, санкции, возмещение ущерба» в размере 0								
Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет	-3,17	0,11	1,44	1,77	0,18	4,94	0,39	0,04	-1,38

Таблица Б.3 – Поступление доходов, администрируемых налоговыми органами Чеченской Республики, в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации в 2012 – 2014 гг.²⁰⁹

	2012		2013			2014		
	млн руб.	доля в общем объеме	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдуще му году	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдуще му году
Доходы, администрируемые налоговыми органами, в т.ч.	8 621,06	100,00	9 495,42	100,00	874,36	10 166,31	100,00	670,89
Налоговые доходы	8 617,24	99,96	9 490,58	99,95	873,34	10 162,66	99,96	672,08
Налог на прибыль, доходы	7 793,69	90,40	8 404,49	88,51	610,80	9 070,98	89,23	666,48
Налог на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	0,07	0,00	0,00	0,00	-0,07	0,11	0,00	0,11
Налоги на имущество	676,98	7,85	938,87	9,89	261,90	926,44	9,11	-12,43
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	0,51	0,01	3,53	0,04	3,02	4,91	0,05	1,38
Государственная пошлина	15,84	0,18	25,41	0,27	9,58	26,36	0,26	0,95
Задолженность и перерасчеты по отмененным налогам, сборам и иным обязательным платежам	1,02	0,01	0,27	0,00	-0,76	1,58	0,02	1,31
Налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	72,71	0,84	67,43	0,71	-5,28	85,30	0,84	17,87
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	50,81	0,59	46,92	0,49	-3,89	43,18	0,42	-3,74
Единый сельскохозяйственный налог	5,61	0,07	3,04	0,03	-2,58	3,09	0,03	0,05
Налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения	X	X	0,52	0,01	0,52	0,68	0,01	0,16
Налог, взимаемый в виде стоимости патента в связи с применением упрощенной системы налогообложения	X	X	0,10	0,00	0,10	0,05	0,00	-0,06
Неналоговые доходы	3,82	0,04	4,84	0,05	1,03	3,65	0,04	-1,19
Платежи при пользовании природными ресурсами	0,03	0,00	0,08	0,00	0,05	0,09	0,00	0,01
Штрафы, санкции, возмещение ущерба	3,79	0,04	4,76	0,05	0,98	3,56	0,03	-1,20

²⁰⁹ Там же.

Таблицы Б.4 – Поступление доходов, администрируемых налоговыми органами Чеченской Республики, в консолидированный бюджет субъекта Российской Федерации в 2015 – 2017 гг.²¹⁰

	2015			2016			2017		
	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему году	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему году	млн руб.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему году
Доходы, администрируемые налоговыми органами, в т.ч.	9 843,48	100,00	-322,83	12 303,17	100,00	2 459,70	12 371,40	100,00	68,23
Налоговые доходы	9 840,33	99,97	-322,33	12 299,58	99,97	2 459,25	12 366,40	99,96	66,83
Налог на прибыль, доходы	8 627,07	87,64	-443,91	9 603,74	78,06	976,67	9 633,92	77,87	30,18
Налог на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	0,06	0,00	-0,05	-0,05	0,00	-0,11	0,00	0,00	0,05
Налоги на имущество	1 041,88	10,58	115,44	2 531,06	20,57	1 489,18	2 526,76	20,42	-4,30
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	2,05	0,02	-2,86	4,18	0,03	2,13	5,15	0,04	0,97
Государственная пошлина	34,16	0,35	7,79	36,23	0,29	2,07	40,50	0,33	4,27
Задолженность и перерасчеты по отмененным налогам, сборам и иным обязательным платежам	0,10	0,00	-1,48	0,17	0,00	0,07	-0,18	0,00	-0,35
Налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	86,02	0,87	0,73	84,46	0,69	-1,57	112,12	0,91	27,66
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	43,39	0,44	0,21	33,66	0,27	-9,73	40,17	0,32	6,51
Единый сельскохозяйственный налог	4,43	0,05	1,35	4,44	0,04	0,01	5,60	0,05	1,16
Налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения	1,20	0,01	0,52	1,67	0,01	0,48	2,35	0,02	0,68
Налог, взимаемый в виде стоимости патента в связи с применением упрощенной системы налогообложения	-0,02	0,00	-0,07	0,02	0,00	0,04	0,01	0,00	-0,01
Неналоговые доходы	3,15	0,03	-0,50	3,60	0,03	0,45	5,00	0,04	1,40
Платежи при пользовании природными ресурсами	0,11	0,00	0,02	0,16	0,00	0,05	0,84	0,01	0,68
Штрафы, санкции, возмещение ущерба	3,04	0,03	-0,52	3,44	0,03	0,40	4,16	0,03	0,72

²¹⁰ Там же.

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Задолженность по доходам, администрируемым налоговыми органами Чеченской Республики

Таблица В.1 – Задолженность по доходам, администрируемых налоговыми органами Чеченской Республики, в бюджетную систему Российской Федерации (налоги и сборы)²¹¹

	2012		2013		2014		2015		2016		2017	
	тыс. руб.	доля в общем объеме	тыс. руб.	доля в общем объеме	тыс. руб.	доля в общем объеме	тыс. руб.	доля в общем объеме	тыс. руб.	доля в общем объеме	тыс. руб.	доля в общем объеме
Задолженность перед бюджетом	2334188	100,00	2315724	100,00	2510761	100,00	2339480	100,00	2210456	100,00	2442912	100,00
Возможная к взысканию задолженность	2330070	99,82	2311354	99,81	2508868	99,92	2338910	99,98	2184951	98,85	2148622	87,95
в т.ч. 1. недоимка	898635	38,50	880574	38,03	1369554	54,55	1446708	61,84	1431276	64,75	1787061	73,15
2. урегулированная задолженность	1431435	61,32	1430780	61,79	1139314	45,38	892202	38,14	753675	34,10	361561	14,80
Задолженность невозможная к взысканию	4118	0,18	4370	0,19	1893	0,08	570	0,02	25505	1,15	8546	0,35

Таблица В.2 – Задолженность по доходам, администрируемых налоговыми органами Чеченской Республики, в бюджетную систему Российской Федерации (пени и налоговые санкции)²¹²

	2012	2013		2014		2015		2016		2017	
	тыс. руб.	тыс. руб.	Δ к предыдущему году	тыс. руб.	Δ к предыдущему году	тыс. руб.	Δ к предыдущему году	тыс. руб.	Δ к предыдущему году	тыс. руб.	Δ к предыдущему году
Задолженность перед бюджетом	968455	1026688	58233	877396	-149292	790205	-87191	865730	75525	655851	-209879
Урегулированная задолженность	513464	487923	-25541	369763	-118160	318596	-51167	244619	-73977	71075	-173544
Задолженность невозможная к	2412	2478	66	602	-1876	108	-494	10996	10888	3205	-7791

²¹¹ Составлено автором по данным форм статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы России [Федеральная налоговая служба. Отчеты о задолженности по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 20.07.2018)].

²¹² Там же.

[illegible]

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Сведения о мероприятиях налогового контроля

Таблица Г.1 – Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок в 2012 – 2014 гг.²¹³

	2012		2013				2014			
	ед.	дополнительно начислено платежей, в т.ч. по налоговым санкциям и пени, тыс. руб.	ед.	дополнительно начислено платежей, в т.ч. по налоговым санкциям и пени, тыс. руб.	Δ к предыд ущему году, ед.	Δ к предыду щему году, тыс. руб.	ед.	дополнительно начислено платежей, в т.ч. по налоговым санкциям и пени, тыс. руб.	Δ к предыду щему году, ед.	Δ к предыду щему году, тыс. руб.
Всего проверок	80731	396053,00	70491	592729,00	-10240	196676,00	74429	425417,00	3938	-167312,00
Камеральные проверки	80490	149441,00	70289	70187,00	-10201	-79254,00	74264	40961,00	3975	-29226,00
из них: выявившие нарушения	12920	X	12864	X	-56	X	10537	X	-2327	X
Выездные проверки организаций и физических лиц	241	246612,00	202	522542,00	-39	275930,00	165	384456,00	-37	-138086,00
из них: выявившие нарушения	241	X	202	X	-39	X	165	X	-37	X
Выездные проверки организаций	222	240914,00	165	514003,00	-57	273089,00	140	379861,00	-25	-134142,00
из них: выявившие нарушения	222	X	165	X	-57	X	140	X	-25	X
Выездные проверки ИП и лиц, занимающихся частной практикой	14	3039,00	29	7219,00	15	4180,00	22	4237,00	-7	-2982,00
из них: выявившие нарушения	14	X	29	X	15	X	22	X	-7	X
Выездные проверки физических лиц	5	2659,00	8	1320,00	3	-1339,00	3	358,00	-5	-962,00
из них: выявившие нарушения	5	X	8	X	3	X	3	X	-5	X
Прочие контрольные	X	305891,00	X	255190,00	X	-50701,00	X	231823,00	X	-23367,00

²¹³ Составлено автором по данным форм статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы России [Федеральная налоговая служба. Отчеты о результатах осуществления налогового и иных видов контроля [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/forms/ (дата обращения: 25.07.2018)].

мероприятия											
-------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Таблица Г.2 – Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок в 2015 – 2017 гг.²¹⁴

	2015				2016				2017			
	ед.	дополнительно начислено платежей, в т.ч. по налоговым санкциям и пени, тыс. руб.	Δ к предыдущему году, ед.	Δ к предыдущему году, тыс. руб.	ед.	дополнительно начислено платежей, в т.ч. по налоговым санкциям и пени, тыс. руб.	Δ к предыдущему году, ед.	Δ к предыдущему году, тыс. руб.	ед.	дополнительно начислено платежей, в т.ч. по налоговым санкциям и пени, тыс. руб.	Δ к предыдущему году, ед.	Δ к предыдущему году, тыс. руб.
Всего проверок	68360	251468	-6069	-173949	81643	282609	13283	31141	93735	236232	12092	-46377
Камеральные проверки	68242	64567,00	-6022	23606,00	81563	83345,00	13321	18778,00	93660	121456,00	12097	38111,00
из них: выявившие нарушения	10710	X	173	X	9778	X	-932	X	8861	X	-917	X
Выездные проверки организаций и физических лиц	118	186901,00	-47	-197555,00	80	199264,00	-38	12363,00	75	114776,00	-5	-84488,00
из них: выявившие нарушения	117	X	-48	X	79	X	-38	X	75	X	-4	X
Выездные проверки организаций	102	184521,00	-38	-195340,00	75	198666,00	-27	14145,00	70	108813,00	-5	-89853,00
из них: выявившие нарушения	101	X	-39	X	74	X	-27	X	70	X	-4	X
Выездные проверки ИП и лиц, занимающихся частной практикой	14	2103,00	-8	-2134,00	5	598,00	-9	-1505,00	4	5845,00	-1	5247,00
из них: выявившие нарушения	14	X	-8	X	5	X	-9	X	4	X	-1	X
Выездные проверки физических лиц	2	277,00	-1	-81,00	0	0,00	-2	-277,00	1	118,00	1	118,00
из них: выявившие нарушения	2	X	-1	X	0	X	-2	X	1	X	1	X

²¹⁴ Там же.

Прочие контрольные мероприятия	X	218115,00	X	-13708,00	X	273609,00	X	55494,00	X	204048,00	X	-69561,00
--------------------------------	---	-----------	---	-----------	---	-----------	---	----------	---	-----------	---	-----------

Таблица Г.3 – Количество организаций, индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, проверенных на выездных проверках²¹⁵

Наименование показателей	2012	2013		2014		2015		2016		2017	
	ед.	ед.	Δ к предыдущему году, ед.	ед.	Δ к предыдущему году, ед.	ед.	Δ к предыдущему году, ед.	ед.	Δ к предыдущему году, ед.	ед.	Δ к предыдущему году, ед.
Количество организаций, представляющих налоговую отчетность	4888	5556	668	5354	-202	5542	188	6249	707	6424	175
Количество индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, представляющих налоговую отчетность	14268	10983	-3285	10178	-805	16771	6593	11072	-5699	10786	-286
Количество организаций, проверенных на выездных проверках	222	165	-57	138	-27	102	-36	74	-28	68	-6
из них количество организаций, у которых выявлены нарушения при выездных проверках	222	165	-57	138	-27	101	-37	73	-28	68	-5
Количество индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, проверенных на выездных проверках	19	37	18	25	-12	13	-12	5	-8	4	-1
из них количество индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, у которых	19	37	18	25	-12	13	-12	5	-8	4	-1

²¹⁵ Там же.

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Обращения граждан, поступившие в Центральный аппарат ФНС России

Таблица Д.1 – Количество обращений граждан, поступивших в Центральный аппарат ФНС России и относящихся к разделу «Экономика» Типового общероссийского тематического классификатора, за 2013 – 2017 гг.²¹⁶

Наименование тематики документа	2013		2014			2015			2016			2017		
	ед.	доля в общем объеме	ед.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему у году	ед.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему году	ед.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему году	ед.	доля в общем объеме	Δ к предыдущему году
Всего обращений	31092	100,00	24359	100	-6733	28883	100	4524	41058	100	12175	55720	100	14662
в т.ч. интернет обращения всего		0,00	16273	66,80	16273	17279	59,82	1006	21715	52,89	4436	28246	50,69	6531
Экономика	26008	83,65	21204	87,05	-4804	25168	87,14	3964	37150	90,48	11982	52355	93,96	15205
Финансы														
Общие положения финансовой системы														
Стратегия и перспективы развития	11	0,04	7	0,03	-4	3	0,01	-4	5	0,01	2	8	0,01	3
Денежная система и денежное обращение														
Игорный бизнес. Лотереи		0,00	1	0,00	1		0,00	-1		0,00	0		0,00	0
Налоги и сборы														
Федеральные, региональные, местные налоги и сборы	15	0,05	57	0,23	42	117	0,41	60	658	1,60	541	362	0,65	-296
Налоговая служба: налоги, сборы и штрафы	66	0,21	124	0,51	58	122	0,42	-2	127	0,31	5	178	0,32	51
Налоговые	42	0,14	47	0,19	5	214	0,74	167	501	1,22	287	759	1,36	258

²¹⁶ Составлено автором по данным Федеральной налоговой службы России [Федеральная налоговая служба. Работа с обращениями граждан [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn20/related_activities/statistics_and_analytics/appeals_citizens/ (дата обращения: 03.09.2018)].

правонарушения, ответственность за их совершение														
Обжалование решений государственных органов и должностных лиц		0,00	1148	4,71	1148	1819	6,30	671	4582	11,16	2763	5907	10,60	1325
Налоговые преференции	20	0,06	16	0,07	-4	11	0,04	-5	50	0,12	39	88	0,16	38
Водный налог		0,00	4	0,02	4	5	0,02	1		0,00	-5	1	0,00	1
Земельный налог	1455	4,68	1103	4,53	-352	1643	5,69	540	1582	3,85	-61	2254	4,05	672
Налог на добавленную стоимость	195	0,63	151	0,62	-44	170	0,59	19	126	0,31	-44	177	0,32	51
Налог на добычу полезных ископаемых	3	0,01	2	0,01	-1	8	0,03	6	3	0,01	-5	3	0,01	0
Транспортный налог	3217	10,35	1526	6,26	-1691	1821	6,30	295	2957	7,20	1136	6196	11,12	3239
Налог на имущество	2248	7,23	1664	6,83	-584	1994	6,90	330	4186	10,20	2192	6939	12,45	2753
Налог на доходы физических лиц	5397	17,36	3939	16,17	-1458	4200	14,54	261	4359	10,62	159	4870	8,74	511
Налог на прибыль	39	0,13	30	0,12	-9	40	0,14	10	9	0,02	-31	35	0,06	26
Госпошлина	80	0,26	78	0,32	-2	127	0,44	49	91	0,22	-36	107	0,19	16
Налогообложение малого бизнеса	1049	3,37	931	3,82	-118	1107	3,83	176	915	2,23	-192	906	1,63	-9
Задолженность по налогам и сборам	2073	6,67	1381	5,67	-692	1375	4,76	-6	1829	4,45	454	5817	10,44	3988
Уклонение от налогообложения	3275	10,53	2458	10,09	-817	3043	10,54	585	4718	11,49	1675	3662	6,57	-1056
Применение ККТ	197	0,63	167	0,69	-30	370	1,28	203	444	1,08	74	1162	2,09	718
Получение и отказ от ИНН	1608	5,17	1179	4,84	-429	1444	5,00	265	1771	4,31	327	2405	4,32	634
Бухгалтерский учет	85	0,27	72	0,30	-13	109	0,38	37	50	0,12	-59	42	0,08	-8
Юридические вопросы по налогам и сборам	33	0,11	14	0,06	-19	17	0,06	3	16	0,04	-1	47	0,08	31
Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов,	1567	5,04	1226	5,03	-341	1430	4,95	204	2234	5,44	804	3285	5,90	1051

пеней, штрафов														
Предоставление отсрочки или рассрочки по уплате налога, сбора, пени, штрафа	35	0,11	34	0,14	-1	84	0,29	50	70	0,17	-14	29	0,05	-41
Организация работы с налогоплательщиками	2281	7,34	1857	7,62	-424	1395	4,83	-462	1494	3,64	99	1146	2,06	-348
Налогообложение алкогольной продукции	5	0,02	3	0,01	-2	10	0,03	7	14	0,03	4	13	0,02	-1
Осуществление организации и контроля за проведением лотерей и азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах	150	0,48	176	0,72	26	185	0,64	9	1929	4,70	1744	2899	5,20	970
Совершенствование налогового администрирования	56	0,18	17	0,07	-39	14	0,05	-3	17	0,04	3	11	0,02	-6
Государственная регистрация юридических лиц	775	2,49	1774	7,28	999	2252	7,80	478	2304	5,61	52	2835	5,09	531
Доступ к персонифицированной информации о состоянии расчета с бюджетом	2	0,01	1	0,00	-1	2	0,01	1	1	0,00	-1	12	0,02	11
Банковское дело	1	0,00		0,00	-1		0,00	0		0,00	0		0,00	0
Вклады в коммерческие банки и другие финансовые институты	24	0,08	11	0,05	-13	32	0,11	21	15	0,04	-17	10	0,02	-5
Ценные бумаги. Рынок ценных бумаг														
Рынок ценных бумаг. Деятельность организаций,	3	0,01	4	0,02	1	3	0,01	-1	4	0,01	1	4	0,01	0

[illegible]

ПРИЛОЖЕНИЕ Е

**Дорожная карта внедрения цифровой системы налогового учета и
администрирования в налоговую систему России**

**Таблица Е.1 – Дорожная карта внедрения цифровой системы налогового учета и
администрирования в налоговую систему России²¹⁷**

№ п/п	Мероприятие	Результат	Продолжи тельность, календарн ых дней	Ответственные исполнители
1.	Разработка и принятие нормативно-правовой документации.	Изменения в нормативно-правовой базе. Регламент взаимодействия информационных систем организаций.	90	Юристы. Специалисты в сфере децентрализованных систем.
2.	Проектирование программно-аппаратного комплекса цифровой системы налогового учета и администрирования.	Техническое задание на проектирование.	90	Специалисты по проектированию и разработке информационных систем.
3.	Разработка программного комплекса цифровой системы налогового учета и администрирования.	Программный комплекс системы. Документация и обучающие материалы.	180	Специалисты по проектированию и разработке информационных систем.
4.	Тестовая эксплуатация цифровой системы налогового учета и администрирования.	Акт сдачи-приемки программного продукта и ведомости тестирования.	60	Специалисты по проектированию и разработке информационных систем. Тестировщики программного обеспечения.
5.	Внедрение цифровой системы налогового учета и администрирования (сдача в эксплуатацию цифровой системы налогового учета и администрирования)			
5.1.	Обследование материально-технической базы организаций.	Заключение об оснащенности. Проект модернизации помещений. Техническое задание на закупку оборудования.	14	Специалисты в области информационных технологий и информационной безопасности.
5.2.	Закупка оборудования.	Заключение договоров и приобретение.	30	Специалисты в области

²¹⁷ Составлено автором.

		Прием и проверка работоспособности оборудования.		информационных технологий и информационной безопасности.
5.3.	Подготовка помещений в соответствии требованиями безопасной эксплуатации технического оборудования.	Сдача работ по монтажу и настройке оборудования.	30	Специалисты в области информационных технологий и информационной безопасности.
5.4.	Установка серверов системы распределенных реестров.	Сдача работ по монтажу и настройке оборудования.	30	Специалисты в области информационных технологий и информационной безопасности.
5.5.	Установка и настройка программного обеспечения доступа пользователей.	Сдача работ по установке и настройке программного обеспечения.	14	Специалисты по проектированию и разработке информационных систем. Специалисты в области информационных технологий и информационной безопасности.
5.6.	Регистрация пользователей-налоговых органов в системе.	Внесение информации о пользователях в систему.	30	Специалисты в области информационных технологий и информационной безопасности. Работники налоговых органов.
5.7.	Обучение персонала.	Ведомости обучения.	30	Специалисты по обучению персонала. Работники налоговых органов.
5.8.	Подключение оборудования к сети Интернет (доступ к личным кабинетам пользователей).	Доступ к общедоступному интерфейсу программного комплекса системы.	10	Специалисты в области информационных технологий и информационной безопасности.
5.9.	Сдача в эксплуатацию цифровой системы налогового учета и администрирования.	Сданная в эксплуатацию цифровая система налогового учета и администрирования.	10	Специалисты по проектированию и разработке информационных систем.

				Специалисты в области информационных технологий и информационной безопасности.
6.	Продвижение на рынке цифровой системы налогового учета и администрирования			
6.1.	Маркетинговая кампания по продвижению на рынке цифровой системы налогового учета и администрирования.	Активная маркетинговая кампания в СМИ.	90	Маркетологи и специалисты по продвижению товара и услуг на рынке
6.2.	Предоставление информационной поддержки и обучающих семинаров.	Консультации и семинары.	90	Работники налоговых органов. Специалисты по продвижению товаров и услуг на рынке.

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

Основные риски при внедрении цифровой системы налогового учета и
администрирования в налоговую систему России

Таблица Ж.1 – Основные риски, которые могут оказать влияние на сроки и
стоимость внедрения цифровой системы налогового учета и администрирования в
налоговую систему России²¹⁸

Риски	Мероприятия Дорожной карты			
	Проектирование программно- аппаратного комплекса системы	Разработка программного комплекса системы	Тестовая эксплуатация системы	Внедрение системы
Человеческий фактор	+	+	+	+
Нечеткое описание результатов этапа	+	+		
Использование заимствованной интеллектуальной собственности		+		
Проявление скрытых ошибок			+	+
Выход из строя или недоступность оборудования			+	+
Компрометация пользовательских данных			+	+
Утечка персональных данных			+	+

²¹⁸ Составлено автором.

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Индикаторы соответствия проекта приоритетам
социально-экономического развития

Таблица 3.1 – Индикаторы соответствия проекта приоритетам социально-экономического развития²¹⁹

Критерий оценки	Значение коэффициента Ксп
Инвестиционный проект в полной мере соответствует приоритетам социально-экономического развития	1,0
Инвестиционный проект в основном соответствует приоритетам социально-экономического развития	0,75
Инвестиционный проект частично соответствует приоритетам социально-экономического развития	0,5
Инвестиционный проект не соответствует приоритетам социально-экономического развития	0

²¹⁹ Составлено автором на основании результатов проведенного в июне-июле 2018 года опроса, в котором приняли участие 78 респондентов финансово-экономической и научной сферы и в результате которого на основании экспертных оценок были получены значения коэффициентов уровня соответствия проекта приоритетам социально-экономического развития для оценки эффективности проекта; по данным учебного пособия [Сабиров С.И. Оценка инвестиционных проектов муниципальных предприятий: учебное пособие / С.И. Сабиров, М.М. Кораблев, Ф.С. Абдулганиев – Казань: ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», 2011.– С. 15.

ПРИЛОЖЕНИЕ И

Индикаторы эффективности некоммерческих проектов

Таблица И.1 – Индикаторы эффективности некоммерческих проектов²²⁰

Индикатор	Описание индикатора	Значение индикатора
Э1	Индикаторы приоритетности	
	Проект соответствует заявленным приоритетам социально-экономического развития	1,0
	Проект частично соответствует одному или нескольким заявленным приоритетам социально-экономического развития	0,1
Э2	Индикаторы охвата результатами проекта	
	Результатами реализации проекта будет пользоваться все население	1,0
	Результатами реализации проекта будет пользоваться не менее 50% населения	0,5
	Результатами реализации проекта будет пользоваться менее 10% населения	0,1
Э3	Индикаторы влияния на объем услуг	
	В результате реализации проекта населению будет предоставлена возможность пользоваться ранее не используемой услугой	1,0
	В результате реализации проекта будет существенно увеличен объем предоставляемой услуги для населения, потребность в которой возрастает	0,5
Э4	Индикаторы влияния на качество услуг	
	В результате реализации проекта повысится качество и технология налогового администрирования	1,0
	В результате реализации проекта повысится качество налогового администрирования	0,7
	В результате реализации проекта усовершенствуется технология налогового администрирования	0,3

²²⁰ Составлено автором на основании проведенного в июне-июле 2018 года опроса, в котором приняли участие 78 респондентов финансово-экономической и научной сферы и в результате которого на основании экспертных оценок были определены индикаторы эффективности некоммерческих проектов и их значения для оценки эффективности проекта; по данным учебного пособия [Сабиров С.И. Оценка инвестиционных проектов муниципальных предприятий: учебное пособие / С.И. Сабиров, М.М. Кораблев, Ф.С. Абдулганиев – Казань: ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», 2011.– С. 16-18].

ПРИЛОЖЕНИЕ К

Коэффициенты значимости

Таблица К.1 – Коэффициенты значимости²²¹

Код	Группа индикаторов	Коэффициент значимости
К1	Э1 Индикатор приоритетности	0,4
К2	Э2 Индикаторы охвата результатами проекта	0,3
К3	Э3 Индикаторы влияния на объем услуг	0,1
К4	Э4 Индикаторы влияния на качество услуг	0,2

²²¹ Составлено автором на основании проведенного в июне-июле 2018 года опроса, в котором приняли участие 78 респондентов финансово-экономической и научной сферы и в результате которого на основании экспертных оценок были определены индикаторы эффективности некоммерческих проектов и их коэффициенты значимости для оценки эффективности проекта; по данным учебного пособия [Сабилов С.И. Оценка инвестиционных проектов муниципальных предприятий: учебное пособие / С.И. Сабилов, М.М. Кораблев, Ф.С. Абдулганиев – Казань: ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», 2011. – С. 18].