

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

ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
КАФЕДРА ТРУДОВОГО И ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОГО ПРАВА

**НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 40.04.01 Юриспруденция
магистерской программе «Предпринимательское право, коммерческое право»
заочной формы обучения, группы 01001562
Гоголь Александры Романовны

Научный руководитель
к.ю.н. Митякина Н.М.

Рецензент:
главный юрист
ООО «Легкие системы»
Петренко Л.И.

БЕЛГОРОД, 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

| | |
|---|-----------|
| Введение..... | 3 |
| Глава 1. Общая характеристика налогового регулирования предпринимательской деятельности | 7 |
| 1.1. Понятие и содержание налогового регулирования предпринимательской деятельности..... | 7 |
| 1.2. Предпринимательская деятельность как основная налогооблагаемая база в современных условиях..... | 17 |
| 1.3. Становление налоговой системы на разных этапах развития предпринимательской деятельности в России..... | 23 |
| Глава 2. Средства налогового регулирования предпринимательской деятельности..... | 35 |
| 2.1. Налоговый контроль предпринимательской деятельности..... | 35 |
| 2.2. Специальные налоговые режимы предпринимательской деятельности.. | 55 |
| Глава 3. Совершенствование налогового регулирования предпринимательской деятельности в современных условиях..... | 67 |
| Заключение..... | 77 |
| Список использованной литературы..... | 80 |

ВВЕДЕНИЕ

Предпринимательская деятельность в рыночной экономике – является важнейшим внутренним источником развития национальной экономики. Одним из основных внешних факторов, влияющих на степень развития предпринимательской деятельности является государственная налоговая политика. Несовершенство налоговой политики страны нарушают систему доходов бюджета, ухудшают инвестиционную привлекательность, затрудняют инновационное развитие. В этой связи основной задачей становится создание прозрачной, стабильной и простой налоговой системы.

Правовые аспекты налогового регулирования в предпринимательской деятельности — в настоящее время наименее разработанная область научных знаний. Целевая направленность налогового планирования на уменьшение налогообложения, конфликтующая с государственным интересом, диктует необходимость законодательного регулирования этого явления, в частности, через установление его принципов, методов, точного разграничения правомерного и неправомерного поведения налогоплательщиков.

Несмотря на то, что для большинства хозяйствующих субъектов важную роль играет налоговое регулирование их деятельности, в современной предпринимательской практике его правовое обеспечение в значительной степени отстает от требований времени. Анализ состояния правового регулирования данного понятия, выявляет множество проблем, в законодательстве отсутствует его определение, не проводится разграничение законного налогового планирования и поведения, направленного на избежание налогообложения, имеет место массовое использование различных схем уклонения от уплаты налогов и др.

В связи с изложенным возникла необходимость создания целостной, научно-обоснованной концепции, раскрывающей природу и сущность, способы осуществления налогового регулирования как неотъемлемой части

финансово-хозяйственной деятельности субъекта, которая была бы положена в основу разработки соответствующего законодательства.

Актуальность темы исследования обусловлена прежде всего тем, что в современных условиях экономического кризиса и финансовой нестабильности важным инструментом стимулирования развития экономики и поддержания деловой активности является снижение налоговой нагрузки на субъекты предпринимательской деятельности, для этого необходимо совершенствование налогового регулирования предпринимательской деятельности. Государственная поддержка малого предпринимательства стала одним из основных направлений модернизации экономики страны. Особое внимание к развитию малого бизнеса со стороны государства неслучайно: развитие малых предприятий способствует насыщению рынка товарами, работами и услугами, позволяет преодолевать монополизм, расширяет конкуренцию, на практике способствует внедрению в производство инновационных разработок.

Объектом диссертационного исследования являются проблемы налогового регулирования предпринимательской деятельности, а именно проблемы налогового контроля за деятельностью субъектов предпринимательской деятельности, а также применение специальных налоговых режимов.

Предметом исследования в магистерской диссертации являются нормы российского законодательства о налогах и сборах, регулирующие правоотношения, возникающие в сфере налогового регулирования предпринимательской деятельности.

Цель и задачи исследования. Основной целью диссертационного исследования является изучение налогового регулирования предпринимательской деятельности, анализ проблем налогообложения и налогового регулирования предпринимательской деятельности, разработка рекомендаций по улучшению налогообложения субъектов предпринимательской деятельности.

Достижение указанной цели обеспечивается путем решения следующих основных задач диссертационного исследования:

- исследовать теоретическую основу налогообложения и налогового регулирования предпринимательства;
- определить факторы, влияющие на становление налоговой системы на разных этапах развития предпринимательской деятельности;
- анализ законодательства, регулирующего применение предмета исследования;
- проанализировать особенности налогового контроля предпринимательской деятельности и ее специальные налоговые режимы;
- разработать рекомендации по улучшению налоговой системы в РФ.

Степень научной разработанности. Теоретическая основа диссертационного исследования включает в себя научные работы, исследования, взгляды и концепции ученых-юристов, посвященные затрагиваемым вопросам. В частности, работа опирается на труды таких ученых как: И.В. Ершова, А.Н.Беседин, Е.П. Губин, П.Г. Лахно, Т.А. Скворцова, М.Б. Смоленский, Ю.А. Крохина, Э.А.Челышева, В.А. Лаптев и другие.

Нормативно-правовую и эмпирическую базу исследования составили Конституция Российской Федерации, действующее российское и зарубежное законодательство: Налоговый кодекс Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая и вторая), и другие. В исследовании также использованы статистические данные, примеры правоприменительной практики.

Методологическая основа исследования магистерской диссертации основана на общенаучных и частных методах познания: диалектическом методе, историко-правовом, сравнительного правоведения, формально-юридическом, логическом, системном методах, а также на методе анализа и синтеза. Эти методы позволили всесторонне исследовать данную тематику.

Научная новизна магистерской диссертации состоит в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по развитию и совершенствованию налогового регулирования предпринимательской деятельности.

Теоретическая и практическая значимость исследования включает возможность использовать результаты данного исследования в нормотворческой деятельности по совершенствованию законодательства, налогового регулирования в сфере предпринимательской деятельности для дальнейших исследований обозначенной проблематики; в процессе в правоприменительной области, включая судебную деятельность и деятельность иных правоприменительных органов.

Структура магистерской диссертации обусловлена обозначенными целью и задачами и включает в себя введение, три главы (состоящие из 5 параграфов), заключение и список использованной литературы. В первой главе излагаются теоретические основы налогового регулирования предпринимательской деятельности. Во второй главе работы раскрываются основные проблемы налогового контроля и несовершенство специальных налоговых режимов при осуществлении предпринимательской деятельности. В третьей главе, автором предлагаются способы решения выявленных проблем, раскрытых в предыдущих главах.

Глава 1. Общая характеристика налогового регулирования предпринимательской деятельности

1.1. Понятие и содержание налогового регулирования предпринимательской деятельности

В настоящее время в условиях рыночной экономики активно развивается и совершенствуется предпринимательская деятельность, одним из ключевых направлений предпринимательской деятельности является ее налоговое регулирование.

В этом параграфе мы подробно рассмотрим понятие, содержание и источники права налогового регулирования предпринимательской деятельности.

В первую очередь, для того чтобы определиться с понятием налогового регулирования предпринимательской деятельности, необходимо определить что такое налоговое регулирование и предпринимательская деятельность в целом. Однозначного понимания содержания и сущности феномена налогового регулирования на сегодняшний день не существует. Так, большинство авторов, например, А. В. Красюкова¹, В. И. Лазарева², Е. С. Зайцевой³, в своих работах связывают налоговое регулирование с государственным нормативным регулированием налоговых отношений. Исследуя налоговое регулирование, авторы (например, Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич⁴, Б. Х. Алиев⁵, В. В. Степаненко и Е. А. Ермакова⁶ и др.) оперируют такими категориями, как: «налоговая политика», «налоговое администрирование», «налоговый менеджмент», «налоговая стратегия»,

¹Красюков А. В. Рецепция частноправовых механизмов в налоговом регулировании // Вестник Воронежского государственного университета. 2007. № 2. С. 255-267.

² Лазарев В. И. К вопросу о правовом регулировании налоговых отношений в Российской Федерации // Ученые труды Российской Академии адвокатуры и нотариата. 2009. № 3 (14). С. 79-82.

³ Зайцева Е. С. Налоговое регулирование металлургического рынка // Бизнес в законе. 2008. № 2. С. 351-353.

⁴ Сердюков А. Э., Вылкова Е. С. Налоги и налогообложение СПб.: 2008. С. 704 .

⁵ Алиев Б. Х. Налоговая система: понятия, структура и параметры // Налоги. 2008. № 3. С. 16-18.

⁶ Степаненко В. В., Ермакова Е. А. Налоговый контроль в России: организация и направления развития. Саратовский государственный социально-экономический университет. Саратов, 2012. С.132 .

«налоговый контроль» и др. На наш взгляд, данные категории входят в содержание налогового регулирования.

Проведенный анализ научной литературы позволил прийти к выводу, что категория «налоговое регулирование» наименее разработана. Для изучения подхода современных исследователей к определению содержания налогового регулирования нами были рассмотрены работы разных авторов, в числе которых: Б.А. Корнейчук⁷, О.В. Батурина⁸, Д.С. Богомолов⁹, Ю.В. Гончарова¹⁰, Е.А. Ермакова¹¹, С.Г. Зеленская и В.В. Колесников¹².

Так как, у данной категориинизкая терминологическая разработанность, для правильного понимания сути налогового регулирования предпринимательской деятельности необходимо раскрыть этимологическое происхождение понятияналогового регулирования посредством определения категорий, непосредственно составляющих его: регулирование и налог. Анализ показал, что само понятие «налоговое регулирование» включает в себя неоднозначные и сложные понятия (категории). Итак, регулирование (от лат. *regulo* - устраиваю, привожу в порядок) - англ. *regulation*; нем. *Regulierung*:

-приведение в надлежащей порядок. Упорядочивание.¹³

-совокупность предписаний, исходящих от органа власти или управления и имеющих целью внести известный порядок в ту или др. сферу жизни.¹⁴

⁷ Корнейчук Б. Налоговое регулирование доходов в высшей школе // Высшее образование в России. 2001. №3. С. 12-15.

⁸ Батурина О.В. Налоговое регулирование доходов физических лиц в рамках внешнеэкономического сотрудничества приграничных регионов (на примере Забайкальского края) // Юрист. 2011. № 7. С. 33–37.

⁹ Богомолов Д. С. Налоговое регулирование банковских страховых резервов// Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2009. № 1 (25). С. 79–81.

¹⁰ Гончарова Ю. В. Правовое регулирование механизма налогового администрирования: автореф. дис. канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2009. URL. <http://lawtheses.com/sovershenstvovanie-nalogovogo-administrirovaniya-na-sovremennom-etape>

¹¹ Ермакова Е.А. Налоговое регулирование в системе государственного налогового менеджмента // Финансы и кредит. 2007. № 8. С. 28–32.

¹² Зеленская С. Г., Колесников В. В. Налоговое регулирование экономики региона: методы увеличения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц // Среднерусский вестник общественных наук. 2008. № 4. С. 108–114.

¹³ Чудинов А.Н., Словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка., 1910.

¹⁴ Энциклопедия социологии, URL: <http://www.dic.academic.ru/dic.nsf/socio/3417>.

-форма целенаправленного управляющего воздействия, ориентированного на поддержание равновесия в управляемом объекте и на его развитие посредством введения в него регуляторов (норм, правил, целей, связей).¹⁵

Нам интересно рассматривать регулирование с правовой точки зрения, поэтому обратимся к Большому Юридическому словарю¹⁶, под правовым регулированием понимают процесс воздействия государства на общественные отношения с помощью юридических норм (норм права). основывается на предмете и методе, предметом является определенная форма общественных отношений, которая закрепляется соответствующей группой юридических норм. так, отношения, связанные с государственным управлением, являются предметом административного права. под методом правового регулирования понимается способ воздействия юридических норм на общественные отношения.

С точки зрения, государственного управления, под регулированием понимается деятельность государства в лице его органов, направленная на реализацию государственной политики в той или иной области.

Исходя из представленных определений, мы вывели основные характеристики регулирования:

1) регулирование - это процесс, т. е. действие, имеющее начало и конец во времени;

2) это целенаправленное действие субъекта регулирования на объект регулирования, т. е. воздействие на этот объект для достижения совершенно определенных целей;

3) регулирование - это упорядочивание чего-либо, воздействие на определенный объект таким образом, чтобы ввести его в определенные рамки.

¹⁵ Осипов В. Г. Российская социологическая энциклопедия, 1998 . С. 324.

¹⁶ Сухарев А.. Я. Большой юридический словарь / : 6000 терминов М.: 1999. С.590.

4) регулирование является связующим звеном между планированием и контролем.

Для правильного понимания сути налогового регулирования перейдем к следующей категории составляющей ее понятие, такой категорией является налог. Н.П. Кучерявенко рассматривает налог как форму принудительного отчуждения результатов деятельности субъектов, реализующих свою налоговую обязанность, в государственную или коммунальную собственность, который вносится в бюджет соответствующего уровня (или целевой фонд) на основании закона (или акта органа местного самоуправления) и выступает как обязательный, нецелевой, безусловный, безвозмездный и безвозвратный платеж.¹⁷ Как отмечает О.Н. Горбунова, «налоги - это форма принудительного изъятия государством в свою собственность части имущества (в денежной форме - с развитием денежного обращения), принадлежащего населению».¹⁸ Согласно определению Е.Ю. Грачевой, «налог - обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципального образования»¹⁹ В настоящее время налог имеет законодательно установленное содержание, основанное на имеющихся достижениях правовой науки и практики, в значительной степени учитывающее взаимодействие частных и публичных имущественных интересов.²⁰ Так, согласно ст. 8 НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях

¹⁷ Воронова Л.К., Криницкий И.Е., Кучерявенко Н.П. Финансовое право: Учеб. пособ. для студентов юридических вузов и факультетов. Харьков: Право, 2006. С. 139.

¹⁸ Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. М., 1996. С. 178.

¹⁹ Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право: вопросы и ответы. М., 1998. С. 3.

²⁰ Налоговое право России: Учебник для вузов / Ю.А. Крохина, Н.С. Бондарь, В.В. Гриценко, и др., М.: 2014. С. 120.

финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.²¹

Сводя воедино содержание налога и государственного регулирования, приходим к следующему выводу. В широком понимании, налоговое регулирование – это процесс воздействия государства на общественные отношения с помощью юридических норм, направленный на реализацию государственной политики в определенной области налогообложения, с целью реализации концепций налоговой политики государства.

Следует признать, что понятие налоговое регулирование относится к наименее изученным, это подтверждается и тем, что проведенные исследования показали, что данное понятие не закреплено законодателем нормативно.

В рамках настоящей работы, важно рассмотреть налоговое регулирование по отношению к предпринимательской деятельности. Поэтому перейдем к дефиниции предпринимательская деятельность.

Обратимся к Гражданскому Кодексу РФ, согласно статье 2, предпринимательская деятельность - это самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.²²

Поскольку целью настоящего параграфа является анализ понятия налоговое регулирование предпринимательской деятельности, изучив составляющие дефиниции данной категории, автор приходит к следующему выводу. Налоговое регулирование предпринимательской деятельности – это это процесс воздействия государства на общественные отношения в сфере предпринимательской деятельности, с помощью регулирования и влияния на систему налогообложения и налогов в целом, путем реализации концепций налоговой политики государства.

²¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

²² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (06.08.2017) // Собрание законодательства РФ, 05.12.1994, N 32, ст. 3301.

Следует отметить, что по мнению некоторых авторов изучение налоговых отношений является предметом финансового права и его подотрасли налогового права. Предпринимательское право изучает налоговые отношения лишь в части, касающейся непосредственного влияния налогов на предпринимательскую деятельность. В целом же налоговые отношения не входят в предмет предпринимательского права.²³

Существует и иная точка зрения, в соответствии с которой «правоотношения, которые складываются между субъектами хозяйствования и налоговыми органами, относятся к категории отношений в сфере организации и осуществления хозяйственной деятельности, т.е. к категории хозяйственных правоотношений».²⁴

Итак, рассмотрев теоретико-правовые основы понятия налогового регулирования, можно сделать вывод, что современное законодательство России, а также отечественная наука не дают однозначного понятия налогового регулирования. В свете рассмотренных научных изысканий в исследуемой сфере видится возможным согласиться с мнением Ершовой И.В., по ее мнению, налоговое регулирование предпринимательской деятельности - это установление в актах государственных органов правил налогообложения предпринимательской деятельности, контроль соблюдения этих правил компетентными государственными органами и ответственность за нарушение установленных правил налогообложения. Налоговое регулирование предпринимательской деятельности состоит из нескольких этапов.

Первый этап налогового регулирования представляет собой процесс создания правил налогообложения предпринимательской деятельности.

Второй этап включает в себя применение установленных правил налогообложения субъектами предпринимательской деятельности или

²³ Предпринимательское право Российской Федерации: Учебник / Под ред. Е.П. Губин , П.Г. Лахно. М., 2015. С. 343

²⁴ Хозяйственное право: Учебник / Под ред. В.К. Мамутова. М., 2002. С. 203

компетентными государственными органами. Применение установленных правил - это их практическая реализация.

Третий этап налогового регулирования предпринимательской деятельности представляет собой контроль компетентных государственных органов применения правил налогообложения предпринимательской деятельности.

Четвертый этап налогового регулирования заключается в привлечении к ответственности субъектов налоговых правоотношений.²⁵

Более подробно расскажем об этапах налогового регулирования предпринимательской деятельности, так как их будем в дальнейшем рассматривать.

Первый этап налогового регулирования, как указывалось выше, представляет собой процесс создания правил налогообложения предпринимательской деятельности. Для того, чтобы предпринимательская деятельность облагалась налогами, необходимо установить соответствующий налог. Установление налога является процедурой закрепления в нормах права совокупности обстоятельств, которые приводят к возникновению налоговых обязательств у субъекта предпринимательской деятельности. Налог будет считаться установленным, если в нормах права будут закреплены налогоплательщики и элементы налогообложения. К элементам налогообложения НК относит: объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Налогоплательщик - это лицо, на которое законом возложена обязанность уплачивать налог. Объект налогообложения, это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. Кроме объекта налогообложения существует еще и предмет налогообложения. Этот элемент не упомянут законодателем в нормах права, но имеет большое значение для процесса

²⁵. Аганина Р.Н. Предпринимательское право: Правовое сопровождение бизнеса: Учебник для магистров. М., 2017, С.454.

налогообложения. Предмет налогообложения - это материальный предмет физического мира, существование которого порождает права и обязанности у субъектов права. Налоговая база - представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговый период - срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется размер налогового обязательства.

Налоговая ставка - представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.²⁶ Порядок исчисления налога - это способ определения налоговых обязательств в течение налогового периода. Порядок уплаты налога - это способ объявления субъектом предпринимательской деятельности о своих налоговых обязательствах и способ исполнения объявленных налоговых обязательств. Сроки уплаты налога - это временной отрезок, в течение которого налогоплательщик обязан исполнить свое налоговое обязательство.

Во втором этапе налогового регулирования предпринимательской деятельности, осуществляется применение установленных правил, т.е. их практическая реализация, которая состоит из следующих действий:

- во-первых, в результате осуществления предпринимательской деятельности возникают налоговые обязательства;
- во-вторых, признание субъектом предпринимательской деятельности возникших налоговых обязательств;
- объявление субъектом предпринимательской деятельности о признании возникших налоговых обязательств;
- исполнение налоговых обязательств субъектом предпринимательской деятельности.

Третий этап налогового регулирования предпринимательской деятельности представляет собой контроль компетентных государственных

²⁶Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

органов применения правил налогообложения предпринимательской деятельности.

Согласно ст.82 НК РФ Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом.²⁷ Контроль может быть текущим и последующим. Во время текущего контроля компетентные государственные органы осуществляют формальную фиксацию возникновения, изменения и прекращения налоговых обязательств субъектов предпринимательской деятельности. Последующий контроль представляет собой комплекс действий компетентных государственных органов, направленных на признание государством объявленных налоговых обязательств субъекта предпринимательской деятельности. Более подробно мы рассмотрим в последующих главах.

Четвертый этап налогового регулирования заключается в привлечении к ответственности субъектов налоговых правоотношений, которая представляет собой совокупность различных видов юридической ответственности. Выделяется несколько видов юридической ответственности: дисциплинарная, материальная, гражданская, административная и уголовная.

Источники права налогового регулирования предпринимательской деятельности делятся на три группы. Первая группа состоит из Конституции Российской Федерации. Вторая группа включает в себя законодательство о налогах и сборах. Третья группа представляет собой нормативные правовые акты органов исполнительной власти. Конституция Российской Федерации содержит конституционные нормы, устанавливающие основные начала налогообложения на территории Российской Федерации. Основой всей

²⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

правовой системы налогового регулирования предпринимательской деятельности является ст. 57 Конституции Российской Федерации. Она гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги». Группу «законодательства о налогах и сборах» составляют:

1) законодательство о налогах и сборах Российской Федерации: - Налоговый кодекс Российской Федерации; - федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации;

2) законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах: - законы о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, принятые в соответствии с НК РФ, например, закон Белгородской области от 28 ноября 2002 года N 54 «О транспортном налоге»;

3) законодательство о местных налогах и сборах: - нормативные правовые акты органов муниципальных образований о местных налогах и сборах, принимаемые представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

Не являются источниками права нормативные правовые акты, изданные федеральными органами исполнительной власти, уполномоченными осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальными органами.

1.2. Предпринимательская деятельность как основная налогооблагаемая база в современных условиях

Ведущую роль в формировании и развитии экономической структуры любого современного общества играет правовое регулирование в области налогообложения предпринимательской деятельности. Формирование правильной системы налогообложения субъектов предпринимательской деятельности - основополагающая задача фискальных органов. Так как основным потоком средств для пополнения федерального и местного бюджетов как раз и являются взимаемые налоги с субъектов предпринимательской деятельности.

Предпринимательская деятельность, как мы указывали выше, согласно части 1 статьи 2 Гражданского Кодекса РФ - это самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.²⁸ Для организации наилучших условий развития предпринимательства необходимо регулирование государством предпринимательской деятельности. Одним из рычагов развития предпринимательства особое место занимает система налогообложения. Она используется как инструмент влияния на бизнес, стимулирует и ограничивает определенные виды предпринимательской деятельности, обеспечивает поступления в государственный бюджет.

Из-за того, что взимаемые налоги с субъектов предпринимательской деятельности являются основным потоком средств для пополнения всех уровней бюджета, важно определить, что именно облагается налогами в предпринимательстве. Для этого необходимо, для начала, определить какие

²⁸ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (06.08.2017) // Собрание законодательства РФ, 05.12.1994, N 32, ст. 3301.

налоги предусмотрены Налоговым Кодексом РФ. Остановимся коротко на этом. В РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов: 1) федеральные; 2) региональные; 3) местные. Перечень федеральных, региональных и местных налогов, которые могут быть установлены на российской территории, закреплены в ст. 13-15 НК РФ.

Теперь, опираясь на Налоговый Кодекс РФ рассмотрим налоги и сборы которые взимаются при осуществлении предпринимательской деятельности. К ним относятся: НДС (налог на добавленную стоимость), акцизы, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог, земельный налог, налог на имущество физических лиц, торговый сбор. Отсюда можно сделать вывод о том, что система налогов в Российской Федерации построена таким образом, что к какому бы уровню этой системы (федеральному, региональному или местному) налог не относился его в большинстве случаев уплачивают как юридические, так и физические лица. Исключение составляют “Налог на прибыль организаций”. Мы не будем ограничиваться рассмотрением налогов, которые платят юридические лица и за счет которых поступают основные доходы в бюджетную систему Российской Федерации. Интересней, на наш взгляд рассмотреть, что именно облагается налогом и за счет чего формируется налогооблагаемая база, т.е. определить, что является объектом налогообложения в предпринимательской деятельности. Исходя из перечня вышеперечисленных налогов, можно прийти к выводу, что основными объектами налогообложения при осуществлении предпринимательской деятельности являются, во- первых, доход субъектов предпринимательской деятельности. Бесспорно, понятие дохода – одно из самых важных в налогообложении. Доход назван объектом ряда налогов (налог на доходы физических лиц) и участвует в формировании налоговой базы (налоги на прибыль, на добавленную стоимость). В то же

время этому понятию не уделено достаточного внимания ни в теории налогового права, ни в официальных разъяснениях, ни в толкованиях налогового законодательства правоприменительными органами. Обратимся к понятию дохода, данному законодателем. Доходом в НК РФ признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности её оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» и главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.²⁹ Даже поверхностное изучение практики применения этой статьи показывает, что приведенное определение несовершенно. Налицо замкнутый круг: согласно статье 41 доход – это экономическая выгода, определяемая в соответствии с главой 23, но глава 23 никак такую выгоду не определяет, а просто использует понятие дохода, отсылая «за разъяснениями» к статье 41. К тому же главы части второй НК РФ понимают доход в большей степени как выручку (валовый доход), а не экономическую выгоду, к которой ближе понятие прибыли, или чистого дохода.

Действующее законодательство широко использует понятия прибыли. В силу ст. 247 НК объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях настоящей главы признаются: для российских организаций — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с гл. 25 Кодекса. Группировка расходов предусмотрена ст. 252—255 НК. Как видно, законодатель употребляет термин «прибыль, полученная налогоплательщиком».³⁰ Прибыль - превышение в денежном выражении доходов (выручки от реализации товаров и услуг) над затратами на производство или приобретение и сбыт этих товаров и услуг. Это один из наиболее важных показателей финансовых результатов хозяйственной

²⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

³⁰ Там же.

деятельности субъектов предпринимательства (организаций и предпринимателей), ради которого и осуществляется предпринимательская деятельность. В-третьих, вид деятельности, которым занимается юридическое лицо. Видом деятельности для целей налогообложения признаётся работа, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц. В-четвертых, пользование природными ресурсами - использование природных ресурсов в процессе общественного производства для удовлетворения материальных и культурных потребностей общества. В-пятых- имущество юридических лиц. Под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ. В-шестых, добавленная стоимость на товары или услуги - это та часть стоимости продукта, которая создается в данной организации. Рассчитывается как разность между стоимостью товаров и услуг, произведенных компанией (т.е. выручка от продаж), и стоимостью товаров и услуг, приобретенных компанией у внешних организаций (стоимость купленных товаров и услуг будет состоять в основном из израсходованных материалов и прочих расходов, оплаченных внешним организациям, например, расходы на освещение, отопление, страхование и т.д.)

Анализ основных объектов налогообложения при осуществлении предпринимательской деятельности свидетельствует о том, что основные цели современной налоговой политики государств с рыночной экономикой, ориентированы на снижение налогового бремени. Одним из эффективных способов может служить, уменьшение числа налогооблагаемых объектов. Поэтому налоги и затраты на их взимание должны быть по возможности минимальными. Это условие наиболее тяжело дается законодателю и правительству в их стремлении сбалансировать бюджеты. Но так очень легко свести налоговую систему лишь к чисто фискальным функциям, забыв о необходимости расширения налоговой базы, о функциях стимулирования

производственной и предпринимательской деятельности, поддержки свободной конкуренции. Существует огромный, причем теоретически обобщенный и осмысленный, опыт взимания и использования налогов в странах Запада. Но ориентация на их практику весьма затруднена, поскольку было бы совершенно неразумно не уделять первостепенное внимание специфике экономических, социальных и политических условий нашего государства. Очевидно, что в условиях дефицита бюджета государственная политика не направлена на сокращение налоговых обязательств предпринимателей. Тем не менее, в процессе своей экономической деятельности практически все хозяйствующие субъекты стремятся максимально сократить свои расходы, тем самым оптимизировать налоговое бремя. Возрастающая роль налоговой оптимизации в условиях современного рыночного хозяйства определяется рядом факторов, в том числе тяжестью налогового бремени для конкретного хозяйствующего субъекта, сложностью и изменчивостью налогового законодательства. На протяжении последних лет налоговая оптимизация занимает все более важное место в повседневной практике различных предприятий.

Основываясь на мнения многих экономистов, рассматриваемых проблемы налогового бремени, можно сделать вывод, что оптимизация налогообложения - это организационные мероприятия в рамках действующего законодательства, связанные с выбором времени, места и видов деятельности, созданием и сопровождением наиболее эффективных схем и договорных взаимоотношений. Оптимизация налогообложения - процесс, который рекомендуется проводить как при создании бизнеса, так и на любом из этапов функционирования предприятия.³¹ Наиболее популярными методами налоговой оптимизации, по мнению Морозенко А.О.³², являются:

- разработка грамотной учетной политики;

³¹Никулина О.М. Экономическое содержание налоговой оптимизации // Проблемы учёта и финансов. 2013. №4(12). С. 41-48.

³²Морозенко А.О. Оптимизация налогового бремени организациями // Электронный вестник Ростовского социально-экономического института. 2014. №3. С.91-97.

- оптимизация через договор;
- применение отсрочек платежей;
- применение специальных налоговых режимов;
- дробление бизнеса.

Далее в своей научной работе, автор Морозенко А.О., рассматривает более подробно каждый из представленных способов. Автор приходит к выводу, что оптимизация налогообложения направлена на законное уменьшение суммы налогов к уплате. Наиболее эффективным способом увеличения прибыльности организации является не механическое сокращение налогов, а оптимальное ведение налогового и бухгалтерского учета. Данный способ обеспечивает сокращение налоговых потерь на долгосрочную перспективу.

Сложно не согласиться с мнением автора, так как оптимизация налогообложения подразумевает под собой использование возможностей, предоставленных налоговым законодательством, и является грамотной системой ведения бухгалтерского и налогового учета с использованием всех аспектов налогового законодательства.

1.3. Становление налоговой системы на разных этапах развития предпринимательской деятельности в России

Предпринимательская деятельность и налоговая система неразрывно связаны между собой. Нельзя поспорить с тем, что их история возникновения на каждом этапе развития непосредственно влияет друг на друга, ставя перед собой задачи для совершенствования, как налоговой системы общества, так и предпринимательской деятельности. В этом параграфе мы подробно расскажем о становлении налоговой системы на разных этапах развития предпринимательской деятельности. На наш взгляд, будет интересно пошагово рассматривать этапы развития предпринимательской деятельности вместе со становлением налоговой системы. В научной литературе, авторы по-разному, определяют начало развития предпринимательской деятельности. В данной параграфе акцент будет сделан на становлении налоговой системы на современном этапе развития предпринимательской деятельности, при рыночной системе экономике.

Первый этап относится к началу 90-х годов XX в., в обществе происходят радикальные изменения по отношению к частной собственности и предпринимательской деятельности. Государство впервые признает ее равноправие со всеми другими формами собственности и декларирует свободу предпринимательской деятельности. Принимается ряд важных законодательных актов, закладывающих основы новой смешанной экономики, для которой характерен плюрализм форм собственности и организационных структур. Начинается бурный процесс их развития. Верховный Совет СССР и Российской Федерации в начале 90-х годов принял десятки новых законов и постановлений, затрагивающих проблемы предпринимательства. Впервые был принят Закон СССР от 4 июля 1990г. «О предприятиях в СССР», в этом нормативно правовом акте впервые упоминается термин «малое предприятие». Приняты также законы «Об иностранных инвестициях в РСФСР», «Об ограничении монополистической деятельности». В 1991 г. был создан первый

союзный Комитет по развитию и поддержке малого предпринимательства, принято Постановление Совета Министров РСФСР «О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР», уравнившее в правах малые предприятия различных форм собственности, определившее налоговые льготы для них, разработана первая программа государственной поддержки этого сектора. Таким образом, была сформирована юридическая среда для проявления собственной инициативы и развития предпринимательской деятельности. Здесь становится важным и налоговое регулирование предпринимательской деятельности, как первоисточника доходов бюджета страны. Поэтому 90-е годы положили начало формированию принципиально новой российской налоговой системы. Что бы более эффективно регулировать хозяйственную деятельность, направленную на получение прибыли, государству было необходимо сформировать комплекс налоговых законов, которые регулировали бы сферу предпринимательских отношений, деятельность финансовых и налоговых органов, права и обязанности субъектов налоговых отношений, т.е. появилась необходимость появления специальных юридических норм, которые будут регулировать налоговые отношения в предпринимательской деятельности. Началу отрасли налогового права положил Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы»³³. Данный закон изменил налоговую систему в стране и включил в нее перечень не только налогов, но и других платежей, подлежащих в обязательном порядке внесению в бюджет или внебюджетные фонды. Этим Законом было введено понятие «налоговая система» - «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее налогов), взимаемых в установленном порядке».³⁴ Но так как для государства этот закон был первым опытом регулирования подобных отношений в условиях рыночной экономики, возник ряд проблем. Требовалось ослабить налоговое давление на предприятия и организации. Важной задачей становится создание для них условий для восстановления утраченных

³³ Об основах налоговой системы в РФ: Закон РФ. 27.12.1991. № 2118-1 // Российская газета. 1992. № 56.

³⁴ Там же ст.2

оборотных фондов, для повышения уровня выпуска продукции, чтобы впоследствии начать новый подъем. А также стояла проблема сбалансирования текущего бюджета по доходам и расходам, сокращения его дефицита, снижения внешнего долга, обеспечения финансирования федеральных, региональных и местных потребностей. Для ее решения был необходим рост налоговых поступлений. Основным курсом налоговой реформы было снижение федеральных налогов, перенос их центра тяжести с производителей на потребителей, упорядочение взаимоотношений между налогоплательщиками и государством.

На втором этапе развития прослеживается ориентированность экономической политики на создание концепции развития малого предпринимательства в нашей стране. Малое предпринимательство России начинает пользоваться поддержкой государства, что нашло отражение в Федеральном законе от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации», Указе Президента РФ от 4 апреля 1996г. «О первоочередных мерах государственной поддержки малого предпринимательства в Российской Федерации» и в других документах. Что касается налоговой системы в этот период, то она характеризуется внесением большого количества изменений и дополнений, что безусловно создавало нестабильность налоговой системы.

Созданная налоговая система обладала существенными недостатками, среди них: многочисленность нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, и связанное с этим частое несоответствие законов и подзаконных актов; нестабильность налогового законодательства; многочисленность налогов и сборов федерального, регионального и местного уровней.³⁵ На этом этапе налоговое законодательство включило в налоговую систему более 40 платежей, число которых впоследствии дополнялось их новыми видами и составило с учетом изменений и дополнений на 8 июля 1999 г. более 50. Чрезмерное количество налогов и запутанность налоговой системы

³⁵ Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С.106

привело к плохому сбору налогов. Не было учтено, что для того, чтобы налоговая система работала эффективно, она должна приносить правительству необходимые доходы и одновременно быть справедливой.³⁶

Сложившийся в конце 90-х гг. в России экономический и финансовый кризис требовал от Правительства РФ проведения реформ и разработки стабильной программы.

В условиях высокой инфляции и глубоких структурных изменений в экономике в первые годы реформ российская налоговая система в определенной степени выполняла свою роль, обеспечивая минимальные потребности государства по поступлению в бюджеты всех уровней финансовых ресурсов. Вместе с тем по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований недостатки действующей налоговой системы становились все более и более заметными, а ее несоответствие происходящим в экономике изменениям все более и более очевидным.

В целом, на этом этапе становления налоговой системы, характеризуется значительная нестабильность налоговой системы, большим объемом подзаконных актов, регулирующих налоговые отношения.

Дальнейшее развитие налоговой системы представляло собой этап подготовки налоговой реформы. Последовательно сокращалось число многочисленных налоговых льгот исключительного и индивидуального характера, отменялись отдельные налоги, которые искажали суть налоговой системы. Был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по установлению новых налогов. Одновременно осуществлялась разработка и подготовка к принятию Налогового кодекса.

Для последнего третьего современного этапа становится характерным обеспечение благоприятных условий для развития малого предпринимательства на основе повышения качества и эффективности мер государственной

³⁶ Прокопенко А. Н., Нудель С. Л., Трошев Д. Б., и др. Налоговое право : Учебное пособие. Белгород : БелЮИ МВД России, 2013. С. 257.

поддержки на федеральном уровне. Именно это провозглашает своей целью Федеральная программа государственной поддержки малого предпринимательства. В основе всей системы программных направлений закладывается комплекс мероприятий по совершенствованию нормативно-правовой базы, обеспечивающей развитие малого предпринимательства. Этот комплекс мероприятий нацелен на разработку концепции формирования правового поля государственной поддержки малого предпринимательства. Для этого разрабатываются первоочередные законы.

Одним из таких законов является Налоговый Кодекс РФ. Налоговый Кодекс РФ стал самым кардинальным изменением в отечественной налоговой системе. С 1 января 1999г. вступила в действие первая, общая часть НК РФ, которая регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности перечень действующих в России налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами. С 1998 года вместо термина «налоговая система» применяется выражение «система налогов и сборов». Налоговый кодекс РФ внес изменения в систему налогов и сборов, сократив общее число их видов до 28. Однако до введения в действие части второй Налогового кодекса было установлено применение платежей, предусмотренных ст. 19, 20 и 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», в котором было перечислено 22 различных платежа. С 2005 года состав системы налогов и сборов регулируется Налоговым кодексом РФ. С 2006 года в налоговую систему входило 14 платежей, с 1 января 2010 года единый социальный налог был заменен страховыми взносами на конкретные виды социального страхования. Первой частью НК РФ было установлено в целом 26 налогов и сборов, в том числе 14 федеральных, 7 региональных и 5 местных налогов. А также первая часть НК, была посвящена общим проблемам налогообложения — элементам налога, налоговой декларации, налоговому контролю, налоговым правонарушениям и ответственности за их совершение. 5 августа 2000 г. введена в действие вторая часть НК, которая касается основных

федеральных налогов (НДС, акцизов, налога на доходы физических лиц, единого социального налога, налога на прибыль организаций, налога на добычу полезных ископаемых). В результате преобразования в 2000-е гг. налоговая система РФ значительно упрощена и состоит из небольшого количества налогов, что исключает необходимость подразделения их на различные виды в самом бюджете. Простота налогообложения позволяет обеспечить казну доходами с минимальными издержками, она же делает ее понятной налогоплательщику и развивает чувство ответственности, заставляя отказаться от соблазна уклонения от уплаты налога.

На сегодняшний день в систему налогов и сборов Российской Федерации Налоговый кодекс РФ относит 8 федеральных налогов и сборов³⁷, 3 региональных налога³⁸, и 3 местных налога и сбора.³⁹

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ. К ним относятся: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина.

Региональными налогами признаются налоги, установленные НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ. Статья 14 НК РФ устанавливает следующие их виды: налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог.

Местными налогами и сборами признаются налоги и сборы, установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если

³⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

³⁸ Там же.

³⁹ Там же.

иное не предусмотрено ст. 12 НК РФ. К местным налогам ст. 15 НК РФ относит: земельный налог, налог на имущество физических лиц, торговый сбор.

Здесь весьма любопытно будет рассказать о фискальных сборах, иных обязательных платежах, которые по своей правовой природе тесно примыкают к налоговым платежам, имеют с последними много общих признаков, но с правовой точки зрения им не тождественны.⁴⁰ Учитывая вышеизложенное можно сделать вывод о том, что неналоговые платежи – это возмездные и безвозмездные платежи, возникающие в рамках отношений, не регулируемых налоговым законодательством, осуществляемые организациями и индивидуальными предпринимателями в пользу третьих лиц, в том числе государственных органов власти и устанавливаемые различными государственными нормативными актами различных уровней власти, неисполнение которых карается действующим законодательством и ставит под угрозу существования бизнеса или делает невозможным его нормальное функционирование.

Для рассматриваемой группы неналоговых платежей нет единого названия. В научной литературе их называют сборами, платежами, парафискалитетами, неcodифицированными публичными доходами, квазиналогами и др. Конституционный Суд РФ, пытаясь придать неcodифицированным публичным платежам правовое основание, использовал для части подобных платежей термины «фискальный сбор» и «неналоговый фискальный платеж».⁴¹

В дальнейшем данную группу платежей мы будем называть квазиналоги.

К неналоговым платежам можно отнести: страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, патентную пошлину, портовый сбор, консульский сбор, платежи «Платон», парафискалитеты и др.

Неналоговые платежи отличаются от налогов особенностями форм платежей и методов привлечения в распоряжение государства и

⁴⁰Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2009.

⁴¹Определение КС РФ от 10.12.2002 N 284-О, Постановление КС РФ от 28.02.2006 N 2-П. // СПС КонсультантПлюс

муниципальных образований, содержанием прав и обязанностей плательщиков, с одной стороны, и органов государственной власти – с другой, неналоговые доходы государства – это поступающие в их распоряжение доходы от использования государственного имущества и деятельности органов государственной власти, платежи эквивалентного и штрафного характера, а также средства, привлеченные на добровольных началах.

Неналоговые платежи могут быть не только обязательными, но и добровольными платежами. В частности, на добровольных началах проводятся государственные лотереи, служащие источником доходов государства, выпуск государственных ценных бумаг, привлечение средств в государственные внебюджетные фонды и учреждения в порядке благотворительной деятельности и др.

Неналоговым платежам обязательного характера в отличие от налогов свойственна определенная возмездность, поскольку их взимание обусловлено предоставлением плательщику права на осуществление какой-либо деятельности или получение юридически значимых услуг (консульский сбор, плата за выдаваемые паспорта, плата за опробование и клеймение изделий из драгоценных металлов), права на пользование имуществом (арендная плата) и т. п. Причем эти платежи могут иметь целевое назначение, т. е. расходоваться на тот объект, за пользование которым ни были уплачены (платежи за пользование природными ресурсами). Помимо упомянутых, к неналоговым доходам относятся платежи штрафного характера.

Неналоговые платежи играют важную роль в финансовой деятельности государства, наряду с налоговыми поступлениями они формируют часть поступлений бюджетной системы. Например, в 2016 г. неналоговые доходы федерального бюджета (без учета доходов от внешнеэкономической деятельности) составили 894 млрд. руб. Из них доходы от использования имущества - 38,9%, платежи при пользовании природными ресурсами - 27,4%, доходы от оказания платных услуг и компенсации затрат государства

- 15,1%, доходы от продажи материальных и нематериальных активов - 11,9%, другие неналоговые доходы - 6,7%⁴².

Несмотря на существенное значение неналоговых платежей, его правовое обеспечение оставляет желать лучшего. Ситуация с их правовым регулированием в России крайне неопределенная. Так как нет единого понимания неналоговых платежей ни среди ученых, ни среди практиков. Равно как нет ни законодательной базы, ни последовательной судебной практики. Следовательно, такие неналоговые платежи требуют серьезной доработки и правового обоснования.

На пути создания принципиально новой налоговой системы возникли серьезные трудности, т.к. она формировалась при слабом развитии рыночных отношений. Она возникла при крайне отрицательном отношении к ней хозяйствующих субъектов, поэтому требовался строгий учет и контроль при обложении, хотя необходимый опыт отсутствовал. В стране отсутствовала четко разработанная налоговая стратегия в условиях нестабильной экономики и высоких темпов инфляции, а налоговый аппарат недостаточно подготовлен к сложным условиям работы, когда происходит непрерывное изменение правовой базы налогообложения. Поэтому в России при воссоздании налоговой системы, адекватной рыночной экономики, наблюдаются серьезные препятствия. Известно, что функции любой экономической категории более полно раскрывают ее сущность, внутреннее содержание и общественное назначение. Каждая из выполняемых налогом функций имеет внутренние свойства, признаки и черты данной экономической категории. Тем самым она позволяет понять место и роль в жизни общества, их взаимосвязь с другими экономическими категориями.

У ученых отсутствует единое мнение о составе и количестве выполняемых налогами функций. Большинство ученых считают одной из основных функций налогов фискальную.⁴³ Одни считают, что таких функций

⁴²URL:https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/09/main/isp_fed_bud_29092017.pdf -
Официальный сайт Минфина России.(дата обращения 25 октября 2017 г.).

⁴³ Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник М.: Юрист, 2001. С. 265.

две: фискальная и экономическая, другие выделяют три: фискальную, регулируемую, контрольную.⁴⁴ Некоторые ученые выделяют четыре функции: фискальную, распределительную, стимулирующую и контрольную. Д.Г. Черник выделяет пять функций налога: фискальную, распределительную (или социальную), регулируемую, контрольную, политическую.⁴⁵ Высказывается мнение о наличии шести функций: фискальной, регулирующей, стимулирующей, дестимулирующей, распределительной, контрольной.⁴⁶ Подробно остановимся на некоторых функциях.

Первой функцией налогов является фискальная. Посредством фискальной функции формируются финансовые ресурсы государства. Суть фискальной функции заключается в мобилизации финансовых ресурсов с целью материального обеспечения государственной деятельности.⁴⁷ Эта функция — исходная и основная. Она изначально характерна для любого налога, для любой налоговой системы любого государства. И это естественно, так как главное предназначение налога — образование государственного денежного фонда путем изъятия части доходов предприятий и граждан для создания материальных условий функционирования государства и выполнения им собственных функций, таких как, достижение баланса между доходами и расходами бюджета государства; равномерное распределение налоговых доходов по звеньям бюджетной системы; установление высокого уровня социальной инфраструктуры в государстве и в каждом отдельном регионе; выполнение всех экономических, политических и социальных задач.

Значение фискальной функции с развитием рыночных отношений возрастает. В условиях переходной экономики они обретают особую значимость. С ее помощью происходит огосударствление части новой стоимости в денежной форме, создаются объективные условия для вмешательства государства в экономику. И как справедливо считают отдельные экономисты фискальная функ-

⁴⁴ Налоговое право: Учебник для бакалавров / Отв. ред. Е.Ю. Грачева, О.В. Болтинова. М.: 2015. С. 13 - 15.

⁴⁵ Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. Д.Г. Черника. М.: 2006. С. 10.

⁴⁶ Финансовое право: Учебник для бакалавров / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2013. С. 231.

⁴⁷ Прокопенко А. Н., Нудель С. Л., Трошев Д. Б., и др. Налоговое право : Учебное пособие. Белгород :БелЮИ МВД России, 2013. С. 257.

ция налогов в значительной степени обуславливает и регулирующую функцию⁴⁸.

Вторая функция налогов – контрольная. Она позволяет количественно оценить налоговые поступления и сопоставить их с потребностями государства в финансовых ресурсах. Благодаря контрольной функции оценивается эффективность налогового механизма, обеспечивается контроль за движением финансовых ресурсов, выявляется необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику. Контрольная функция налогов является составной частью контрольной функции финансов. Налоговый контроль можно рассматривать, как самостоятельный вид контроля как один из подвидов финансового контроля государства в целом.⁴⁹

Третья функция налогов – регулирующая. Регулирующая функция призвана способствовать решению задач налоговой политики государства посредством налоговых механизмов и состоит из подфункций. Регулирующая функция налогов позволяет государству создавать благоприятные (или неблагоприятные) условия для приоритетных (нежелательных) отраслей экономики.⁵⁰ Регулирующая функция налога и сбора способствует тому, чтобы государство создавало более или менее благоприятные и конкурентоспособные условия для тех отраслей хозяйства, которые приоритетны (либо, наоборот, нежелательны) на определенном этапе развития экономики.⁵¹

Функции налогов представляют собой проявление самой сущности налогов, и показывают, как они реализуют свое общественное назначение как инструмент распределения и перераспределения государственных доходов. Постоянно взаимодействуя между собой, они образуют систему.

⁴⁸ Окунев П.А. Природа налогов и их функций. М.: 2002. С.13-17.

⁴⁹ Прокопенко А. Н., Нудель С. Л., Трошев Д. Б., и др. Налоговое право : Учебное пособие. Белгород :БелЮИ МВД России, 2013. С. 257.

⁵⁰ Прокопенко А. Н., Нудель С. Л., Трошев Д. Б., и др. Налоговое право : Учебное пособие. Белгород :БелЮИ МВД России, 2013. С. 257.

⁵¹ Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко. Финансовое право: Учебник. М.: 2003. С. 157.

Таким образом, комплексный учет всех функций налогов может гарантировать успешную налоговую политику, создавать из налогов эффективный механизм влияния на экономику страны.

Глава 2. Средства налогового регулирования предпринимательской деятельности

2.1. Налоговый контроль предпринимательской деятельности

В условиях рыночной экономики функция контроля занимает важное место в системе государственного регулирования экономики. Получив широкую хозяйственную самостоятельность, решая вопрос об источниках привлечения финансовых ресурсов и распределении получаемого дохода, хозяйствующие субъекты несут ответственность за законность своей деятельности и достоверное отражение своих финансовых результатов в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Государство, осуществляя контроль за деятельностью хозяйствующих субъектов, обеспечивая защиту своих граждан от незаконных действий предпринимателей, менеджеров, гарантирует сохранность собственности граждан и исполнение обязательств, которые принимают собственники в отношении наемных работников, и хозяйствующие субъекты в отношении государства и друг друга.

Указом Президента РФ от 25 июля 1996 г. N 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» установлено, что государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.⁵² В Указе были рассмотрены вопросы содержания и организации государственного финансового контроля в РФ. Государственный финансовый контроль в соответствии с законодательством РФ о разграничении функций и полномочий, возлагается на счетную палату РФ, Центральный банк РФ, Главное контрольное

⁵² Указ Президента РФ от 25 июля 1996 г. N 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» // СПС:КонсультантПлюс.

управление Президента РФ и его структурные подразделения, Министерство по налогам и сборам РФ, Государственный таможенный комитет РФ, финансовые органы федеральной исполнительной власти, субъектов РФ и муниципальных образований.

Существуют выработанные мировой практикой общие принципы финансового контроля: законность, объективность, независимость, гласность. Они нашли отражение во многих основополагающих и методологических документах финансового контроля.

Из вышесказанного можно сделать вывод, налоговый контроль - это вид государственного финансового контроля.⁵³ Налоговый контроль реализуется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов. Основу этой деятельности составляют конкретные приемы, средства или способы.

Для современного состояния научной разработки проблем контроля характерен дифференцированный подход специалистов к анализу его сущности.

В юридической литературе существует множество определений налогового контроля. Например, О.А. Ногина считает, что налоговый контроль - это составная часть формируемого государством организационно-правового механизма управления, представляющая собой особый вид деятельности специально уполномоченных государственных органов, в результате которой обеспечиваются установленные нормами налогового права исполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений.⁵⁴

⁵³ Грачева Е.Ю. Финансовый контроль. М.: 2004. С. 168.

⁵⁴ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: 2002. С. 38.

Согласно ст. 82 НК РФ налоговый контроль - это деятельность уполномоченных органов и их должностных лиц по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Налоговый контроль является непосредственным воплощением контрольной функции налогов.

В научной литературе и законодателем также используется близкое по смыслу понятие «налоговое администрирование», которое не закреплено легитимно. Под налоговым администрированием понимается система управления налогообложением, ряд мер, направленных на максимально возможный сбор налогов при минимизации затрат, включая бремя, возлагаемое на налогоплательщика.⁵⁵

Обеспечение роста налоговых поступлений и повышение уровня налоговых платежей, всегда являлось приоритетной задачей для государства. Для правильности и своевременности выполнения этих задач, со стороны государства проводится контроль налогообложения предпринимательской деятельности.

Статьей 82 НК РФ предусмотрены формы налогового контроля, ими являются: налоговые проверки, получение объяснений налогоплательщика, налогового агента и плательщика сбора, плательщика страховых взносов, проверка данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли). Данными формами законодатель не ограничивается, а предусматривает и другие формы контроля. К ним можно отнести налоговый мониторинг (раздел V.2 НК РФ), положения о котором вступили в силу с 1 января 2015 г.

На наш взгляд самой распространенной формой является налоговая проверка. Ее рассмотрение имеет актуальное значение, так как в процессе проведения налоговой проверки возникают противоречия между налогоплательщиками и налоговыми органами, и в большинстве случаев

⁵⁵ Цинделиани И.А. Налоговое право. М.: 2016. С.159

приводят к различного рода санкциям в отношении налогоплательщиков и большому количеству судебных споров. Поэтому исследование данного вопроса имеет как теоретическую (с целью выявления путей дальнейшего совершенствования законодательства, для сохранения баланса публичных и частных интересов, т.е. интересов государства, с одной стороны, и налогоплательщиков - с другой, в процессе осуществления налогового контроля.), так и практическую (для защиты прав налогоплательщиков и интересов государства) необходимость. Таким образом, исследование данного вопроса на сегодняшний день как никогда актуально.

Следует отметить, что общее понятие налоговой проверки Налоговый кодекс РФ не закрепляет, а лишь говорит о том, что налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Считаем, что отсутствие такого понятия как налоговая проверка, являющаяся наиболее принципиальной и ключевой частью налоговых правоотношений, является существенной недоработкой законодательства.

Как указывалось выше, в главе 14 НК РФ «Налоговый контроль» прямо обозначены такие формы налогового контроля, как выездные и камеральные налоговые проверки.

Проведем сравнительный анализ камеральной и выездной налоговой проверок.

Основные отличия камеральной и выездной налоговой проверок друг от друга⁵⁶

| Условие | Камеральная налоговая проверка | Выездная налоговая проверка |
|---------------------|---|--|
| Предмет проверки | Точного определения данному понятию | - правильность исчисления и |

⁵⁶Цинделиани. И.А. Налоговое право. М.2016. С.264.

| | | |
|----------------------------------|--|---|
| | <p>применительно к камеральной налоговой проверке Налоговый кодекс Российской Федерации не дает. Однако основываясь на пп. 8 п. 3 ст. 100 НК РФ, определяющем необходимость указания в акте на налог, в отношении которого проводилась проверка, можно предположить, что предметом камеральной налоговой проверки является правильность исчисления и уплаты налога, декларация (расчет) по которому была представлена налогоплательщиком</p> | <p>своевременность уплаты налогов; - соответствие показателей реализации регионального инвестиционного проекта требованиям, предъявляемым к региональным инвестиционным проектам и (или) их участникам, установленным НК РФ и (или) законами соответствующих субъектов Российской Федерации</p> |
| <p>Место проведения проверки</p> | <p>Территория налогового органа</p> | <p>Территория налогоплательщика (за исключением случаев, когда он не может предоставить помещения для проведения проверки)</p> |
| <p>Срок проведения</p> | <p>3 месяца, с момента предоставления расчета или</p> | <p>2 месяца</p> |

| | | |
|-----------------------------|---|--|
| проверки | декларации | |
| Основание проверки | Налоговые декларации (расчеты) и документы, представленные налогоплательщиком, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа | Решение руководителя. Отбор налогоплательщиков осуществляется на основании Приказа ФНС России от 30 мая 2007 года N ММ-3-06 / 333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» |
| Возможность продления | Не предусмотрена | На 4 месяца, а в исключительных случаях на 6 месяцев. Решение принимает вышестоящий налоговый орган на основании мотивированного запроса |
| Возможность приостановления | Не предусмотрена | Может быть приостановлена |
| Дата начала проверки | Предоставление налоговой декларации (расчета) | День вынесения решения о ее назначении |
| Обязательное принятие | Не требуется | Требуется (содержание решения) |

| | | |
|---|--|---|
| решения руководителя налогового органа о проведении проверки | | должно соответствовать НК РФ) |
| Окончание проверки | Истечение срока | Истечение срока, справка о проведенной выездной налоговой проверки |
| Оформлен ие результатов проверки | Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об | Акт проверки, в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке (независимо от выявления нарушений) |

| | | |
|---|---|---|
| | <p>этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Налоговый орган может потребовать пояснений, объясняющих заявленную в декларации сумму убытка.</p> <p>Акт проверки, если в ходе ее проведения были выявлены нарушения</p> | |
| <p>Ограничен ия для проведения проверки</p> | <p>При проведении проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документ. При представлении налоговой декларации (расчета) за налоговый (отчетный) период, за который проводится налоговый мониторинг, камеральная налоговая проверка не</p> | <p>В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем</p> |

| | | |
|--|--|--|
| | проводится | же налогам за один и тот же период. Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения |
| Установленные НК РФ особенности проверки | Особенности проведения камеральной налоговой проверки разных категорий налогоплательщиков устанавливаются непосредственно в ст. 88 | - проверки консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 89.1 НК РФ); - проверки налогоплательщика - |

| | | |
|--|--|--|
| | НК РФ, применительно к консолидированной группе налогоплательщиков, участникам инвестиционного товарищества и т.д. | участника регионального инвестиционного проекта (ст. 89.2 НК РФ) |
|--|--|--|

Из приведенной выше таблицы, можно сделать вывод, что такая форма проверки как камеральная является формой текущего документального контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Исходя из смысла ст. 88 НК РФ, камеральной налоговой проверке подвергаются все налоговые декларации, предоставляемые налогоплательщиком, независимо от установленной законодательством о налогах и сборах периодичности их представления. Этот вывод также высказан в письме ФНС России от 18.12.2005 N 06-1-04/648 «О правомерности действий налогового органа»⁵⁷. Конституционный Суд РФ неоднократно касался разграничения камеральной и выездной налоговой проверки и вывел следующий конституционно-правовой смысл из соответствующих положений НК РФ: камеральная налоговая проверка — форма текущего документального контроля, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и иных документов.⁵⁸

В отличие от выездной налоговой проверки, камеральная проверка нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от

⁵⁷ Письмо ФНС РФ от 18.12.2005 N 06-1-04/648 «О правомерности действий налогового органа»/цит. по СПС: КонсультантПлюс.

⁵⁸ Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О, Определение КС РФ от 06.07.2010 №933-О-О. СПС: КонсультантПлюс.

неправильного применения ими норм законодательства о налогах и сборах.⁵⁹ Такой же смысл положений НК РФ о выездной налоговой проверки придерживается и Конституционный Суд РФ в Определении который мы указывали выше.⁶⁰

Выездная налоговая проверка, это проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты одного или нескольких налогов, проводимая по месту нахождения налогоплательщика, в ходе которой сведения, указанные в налоговых декларациях, проверяются путем изучения и анализа первичных бухгалтерских документов предприятия, а также на основе изучения фактического состояния объектов налогообложения.

В свою очередь такая проверка является более распространенной и эффективной с точки зрения выявления налоговыми органами нарушений налогового законодательства и доначисления налоговых платежей. Именно поэтому они неизменно вызывают повышенный интерес у налогоплательщиков. Так, по данным главы ФНС России, число выездных налоговых проверок в 2016 году снизилось на 15%, а всего по итогам проверок в бюджет было взыскано 173 млрд руб., что на 21% больше, чем в 2015 году. Всего в 2016 году в рамках принудительного взыскания в бюджеты всех уровней поступило почти 770 млрд руб., что на 14% больше 2015 года.⁶¹ Наибольшее количество споров между налогоплательщиками и налоговыми органами возникает именно при проведении выездных налоговых проверок. В основном причинами возникновения споров являются недостатки действующего законодательства и противоречивая судебная практика. При этом при проведении выездной налоговой проверки должны соблюдаться требования по обеспечению законных интересов государства и прав налогоплательщиков, повышения защищенности субъектов предпринимательской деятельности от неправомерных требований

⁵⁹ Письмо ФНС России от 13.03.2014 N ЕД-4-2/4529 / цит. по СПС «КонсультантПлюс» .

⁶⁰ Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О, Определение КС РФ от 06.07.2010 №933-О-О.

⁶¹ URL.:<http://www.garant.ru/news/1096381/> . Сайт Гарант.ру (дата обращения 10 ноября 2017 г.).

налоговых органов и создания для налогоплательщика максимально комфортных условий для исчисления и уплаты налогов.

В настоящее время выполненные исследования позволили установить несколько ключевых проблем, связанных с организацией и проведением налоговых проверок:

1. Несовершенство действующего налогового законодательства (например, в России продолжает иметь место уклонение от уплаты налогов юридическими лицами с использованием фирм «однодневок», несовершенство законодательства в сфере регистрации и применения контрольно-кассовой техники).

2. Отсутствие определенных инструментов налогового контроля (например, отсутствие доступа онлайн российских налоговых органов к расчетным счетам налогоплательщиков).

3. Недостаточно эффективная информационная база (многие предприниматели совершают налоговые ошибки из-за недостаточно прозрачной информации об уплате тех или иных налогов и сборов).⁶²

Налоговая проверка осуществляется в три этапа. На первом этапе налоговые органы осуществляют камеральные проверки соблюдения законодательства о налогах и сборах на основе налоговой декларации и документов, которые налогоплательщик самостоятельно сдал в налоговую инспекцию, а также документов, которые имеются у налогового органа. Налоговые органы проверяют правильность заполнения бухгалтерских и налоговых отчетов, обоснованность применения ставок налога, правильность расчета. На втором этапе происходит проверка уплаты ранее поступивших налогов, авансовых платежей и определение задолженности налогоплательщика в соответствии с внутренним бухгалтерским учетом в налоговых органах. На третьем этапе происходит документальная проверка правильности налогообложения непосредственно у налогоплательщика.

⁶²Кузнецова З.П., Бархатова Т.А. Анализ эффективности выездных налоговых проверок // ТПИС. 2016. №3 (37). С.61-67

Хочется отметить, что законодательством определены лишь общие правила и процедуры проведения налоговых проверок. Нередко на практике налогоплательщики сталкиваются с ситуациями, которые не регламентированы законодательно.

К таким ситуациям, можно отнести последствия проведения налоговыми органами камеральной налоговой проверок за пределами срока, установленного законом. Согласно п. 2 ст. 88 НК РФ данная проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета). Порядок оформления результатов проверки и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов проверки регулируется ст. ст. 100, 101 НК РФ. Нередко налоговые органы при проведении камеральной проверки пропускают трехмесячный срок, увеличивая его, и при этом выносят соответствующие решения по результатам этих проверок. Таким образом, нарушается предельно установленный НК РФ срок проведения камеральной проверки. По мнению налогоплательщиков, данные нарушения приводят к незаконному начислению налоговых платежей. А вот налоговые органы придерживаются противоположной позиции. В свою очередь, они ссылаются на то, что суды признают возможность проведения камеральной налоговой проверки и за пределами трехмесячного срока. Из-за неурегулированности и противоположности мнений по этому вопросу, возникает множество противоречий и приводит к необходимости обращения налогоплательщиков в судебные органы. И для решения вопроса в разных случаях вырабатывается своя правоприменительная практика, что затрудняет понимание и применение норм Налогового Кодекса Российской Федерации. Так как, законодательно срок камеральной проверки закреплён, а судебная практика разнится, можно сделать вывод, что споры возникают из-за несвоевременной работы налоговых органов, и для решения данной проблемы, на наш взгляд необходимо, строго регламентировать и контролировать соблюдение вышеуказанными органами требований налоговых норм. Еще одна проблема,

которая становится одной из причин увеличения количества налоговых споров, является неправильное толкование и понимание налоговых норм, что отражается на репутации налогоплательщика как добросовестного и законопослушного субъекта правоотношений. Данная проблема требует обязательной регламентации законодательства, так как является одной из центральной в системе налогового контроля. Предполагаем, что налоговое законодательство должно быть точно определенным и исчерпывающим, поскольку только в таком случае будет обеспечиваться его правильное понимание и применение как налогоплательщиками, так и органами государственной власти. При этом считаем, что дальнейшее развитие совершенствования налоговых норм должно выражать общую концепцию развития налогового права.

Другой проблемой, является не соблюдение налоговым органом надлежащего извещения налогоплательщика в отношении которого проводилась проверка о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (или иных мероприятий налогового контроля). Налоговый кодекс РФ не содержит определения понятия «надлежащее извещение налогоплательщика» и более того налоговое законодательство не содержит оговорок об извещении налогоплательщика каким-либо определенным способом. В настоящее время п. 4 ст. 31 НК РФ установлено как налоговый орган может направлять документы для реализации своих полномочий, так документы могут быть переданы налоговым органом лицу, которому они адресованы, или его представителю непосредственно под расписку, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота либо через личный кабинет налогоплательщика.⁶³ Считаем, что перечисленные способы не являются исчерпывающими и практика показывает, что налоговый орган в части

⁶³Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

уведомления о рассмотрении результатов мероприятий налогового контроля использует и другие способы, такие как, направление телефонограммы, телеграммы, передавать в электронном виде, и по факсимильной связи. В этом и состоит проблема, так как контрольному органу предоставлена возможность уведомлять налогоплательщика несколькими способами, но не все способы уведомления могут обеспечить надлежащее извещение налогоплательщика, как требует это закон. Приведем пример, в случае уведомления налогоплательщика, с помощью факсимильной связи, этот способ извещения можно признать ненадлежащим, так как налогоплательщик может сослаться либо на то, что полученное извещение плохого качества и не читаемо, либо на то, что данные в полученном факсимильном отправлении не являются извещением о времени и месте рассмотрения материалов проверки, а содержат другую информацию. Самым распространенным способом является направление по почте заказным письмом. Налоговым кодексом даже закреплена «презумпция получения» документа налогоплательщиком по почте заказным письмом, и датой его получения считается шестой день со дня отправки заказного письма. Исходя из п. 53 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 соответствующая налоговая процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) документа, направленного заказным письмом.⁶⁴ Но все же сложившаяся судебная практика доказывает, что не всегда так называемую «презумпция получения» можно признать надлежащим извещением налогоплательщика.

Как мы указывали выше, Налоговый кодекс РФ не предусматривает определения понятия «надлежащее извещение налогоплательщика». Поэтому с учетом п. 1 ст. 11 НК РФ следует обратиться к арбитражному процессуальному законодательству, в котором ст.123 АПК РФ четко дает определение данного понятия, так лица участвующие в деле, и иные

⁶⁴ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»// СПС:КонсультантПлюс

участники арбитражного процесса считаются извещенными надлежащим образом, если к началу судебного заседания, совершения отдельного процессуального действия арбитражный суд располагает сведениями о получении адресатом копии направленной ему судебного акта.⁶⁵

Эта позиция подтверждается и Постановлением Президиума ВАС РФ от 12.02.2008 № 12566/07 при оценке соблюдения процедуры извещения налогоплательщик обратился к критериям, содержащимся в АПК РФ. По логике суда, на дату рассмотрения материалов налоговой проверки налоговый орган должен располагать достаточными доказательствами надлежащего извещения налогоплательщика о времени и месте совершения указанного процессуального действия в порядке, аналогичном процедуре, закрепленной в ст. 122 и 123 АПК РФ.⁶⁶

Вернемся к судебной практике которая показывает примеры того, было ли извещение налогоплательщика налоговым органом надлежащим.

Первым примером служит Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.11.2008 по делу N А56-18862/2008⁶⁷, согласно которому суд признал решение налогового органа недействительным, в связи с тем, что на дату составления акта о неявке Общества - 26.05.2008, и на дату принятия оспариваемого решения - 30.05.2008, у налогового органа не было сведений о надлежащем извещении налогоплательщика, конверт был возвращен предприятием связи согласно штампу на конверте «за истечением срока хранения» 27.06.2008. Поэтому суд обоснованно сделал вывод о нарушении налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (отсутствие доказательств вызова налогоплательщика на дату принятия оспариваемого решения). Существенным условием процедуры рассмотрения материалов налоговой

⁶⁵ «Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» от 24.07.2002 N 95-ФЗ// СПС:КонсультантПлюс

⁶⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 12.02.2008 N 12566/07 по делу N А50-4625/2007-А19// СПС:КонсультантПлюс

⁶⁷ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 28.11.2008 по делу N А56-18862/2008// СПС:КонсультантПлюс

проверки является обеспечение возможности лица, в отношении которого она проводится, участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки.

Второй пример подтверждает Постановление ФАС Поволжского округа от 26.06.2008 по делу N А12-17544/07⁶⁸, согласно которому суд признал решение налогового органа недействительным, так как налоговый орган направил в адрес налогоплательщика уведомление о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки позже даты их фактического рассмотрения, это также не является надлежащим извещением. Поскольку рассмотрение налоговым органом материалов камеральной проверки производилось в отсутствие налогоплательщика, надлежащим образом не извещенного о времени и месте их рассмотрения, решение о привлечении к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 НК РФ, за нарушение срока представления декларации является незаконным.

Следующим примером будет служить Определение ВАС РФ от 25.07.2008 N 9047/08 по делу N А12-17161/07⁶⁹, так во время проведения налоговой проверки юридическое лицо было реорганизовано в форме присоединения к другому юридическому лицу (о чем налоговому органу было известно). Извещение о времени и месте рассмотрения материалов такой налоговой проверки, направленное в адрес реорганизованной организации, а не ее правопреемника, повлекло в соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ отмену решения налогового органа.

Последним примером послужит Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.12.2008 по делу N А05-4913/2008.⁷⁰

Суд обоснованно отказал органу в удовлетворении заявления о взыскании с предпринимателя штрафа, поскольку акт и материалы проверки были рассмотрены в отсутствие предпринимателя, не извещенного надлежащим образом о времени и месте совершения указанных

⁶⁸ Постановление ФАС Поволжского округа от 26.06.2008 по делу N А12-17544/07 // СПС:КонсультантПлюс

⁶⁹ Определение ВАС РФ от 25.07.2008 N 9047/08 по делу N А12-17161/07 // СПС:КонсультантПлюс

⁷⁰ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 09.12.2008 по делу N А05-4913/2008. //СПС:КонсультантПлюс

процессуальных действий. В связи с тем, что в направленном уведомлении не были указаны конкретная дата, время и место рассмотрения проверки.

Помимо надлежащего уведомления налогоплательщика, Налоговым кодексом РФ установлен перечень нарушений процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, которые признаются основаниями для отмены решения налогового органа. К таким нарушениям, можно отнести нарушение существенных условий указанной процедуры. Таковыми условиями закон признает обеспечение лицу, в отношении которого проводилась проверка, возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через представителя, а также обеспечение этому лицу возможности представить свои объяснения.

Все перечисленные обстоятельства свидетельствуют о несоблюдении налоговыми органами процессуальных требований к производству по делу о налоговом правонарушении, причем это несоблюдение влечет существенное нарушение права налогоплательщика на свою защиту. Поэтому такие случаи являются безусловным основанием для отмены соответствующего решения налогового органа вышестоящим налоговым органом либо для признания такого решения недействительным судом.

В последнее время в юридической практике часто рассматриваются спорные вопросы применения обеспечительных мер по налогам, налоговой ответственности. Возможность контролирующего органа применять обеспечительные меры закреплены Налоговым кодексом РФ, они направлены на обеспечение возможности исполнения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения.⁷¹ Целью принятия обеспечительных мер является сохранение существующего имущественного состояния проверенного лица для

⁷¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

реализации возможности удовлетворения бюджетных интересов за счет его активов, на которые эти меры накладываются. Предусмотренные налоговым законодательством временные меры защиты налогоплательщика вправе применить при наличии достаточных оснований полагать, что их непринятие может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения по проверке и (или) взыскание указанных в нем налоговых платежей по причине отчуждения (иного вывода) налогоплательщиком своих активов. Особенностью обеспечительных мер является то, что налоговый орган должен обосновать необходимость принятия обеспечительных мер, доказать, что их непринятие затруднит или сделает невозможным исполнение решения, вынесенного по итогам налоговой проверки. Если таких доказательств нет, основания для применения обеспечительных мер у налогового органа отсутствуют. Налоговым кодексом РФ установлены два вида обеспечительных мер: а) запрет на отчуждение (передачу в залог) имущества налогоплательщика без согласия налогового органа; б) приостановление операций по банковским счетам. Их установление производится в определенной последовательности и при соблюдении важных условий. В случае несоблюдения условий применение обеспечительных мер является незаконным. Основанием для принятия налоговым органом обеспечительных мер является наличие достаточных оснований полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение решения по результатам налоговой проверки и (или) взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении. Но на практике ситуация складывается так, что налоговый орган при рассмотрении споров о запрете на отчуждение имущества налогоплательщика не обосновывает необходимость принятия такой обеспечительной меры и не доказывает, что ее непринятие затруднит или сделает невозможным исполнение решения о взыскании налоговых платежей.⁷² Еще одной

⁷² Определения ВАС РФ от 26.09.2008 № 12266/08 и от 26.12.2007 № 17448/07, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28.05.2008 № Ф04-3282/2008(5653-А81-37), Постановление ФАС Поволжского округа от 04.09.2007 по делу № А12-3593/07// СПС:КонсультантПлюс

проблемой в этой сфере является не торопливость налогового органа в отмене решения о наложении обеспечительных мер. А это приводит к трудностям осуществления хозяйственной деятельности налогоплательщика. Таким образом, на современном этапе развития системы налогового контроля необходимо отметить существование ряда проблем. Эти проблемы складываются из-за наличия правовых коллизий в нормах налогового права и недостаточно четких регламентаций контрольных мероприятий. Решение перечисленных проблем является важным и необходимым этапом для достижения цели регламентированной и эффективной налоговой системы, которая обеспечивает полное соблюдение прав и интересов налогоплательщиков при поступлении налоговых доходов в бюджет. Формирование мероприятий по преодолению изложенных выше проблем должно носить комплексный характер, учитывающий специфику российских условий.

2.2. Специальные налоговые режимы предпринимательской деятельности

Специальные налоговые режимы - это важный элемент налоговой системы, который оказывает стимулирующее воздействие на предпринимательскую активность отдельных групп налогоплательщиков, и оказывает значительную роль в экономическом и социальном развитии страны. В настоящее время сформировалась достаточно сложная система налогообложения на федеральном, региональном и местном уровнях, государство стремится упростить для определенных лиц порядок уплаты налогов путем сокращения числа налоговых платежей, подлежащих уплате такими лицами. «Специальные налоговые режимы» являются институтом налогового права, регулирующим определенные правоотношения в целом, устанавливающим, а также определяющим правовое поле определенных налоговым законодательством режимов, отличающихся от общего порядка налогообложения.⁷³

Надо полагать, что если законодатель применяет понятие «специальный налоговый режим», то и понятие «общего режима налогообложения» должно быть закреплено законодателем. Однако общая часть Налогового кодекса Российской Федерации не содержит указания на его наличие. Разделение на «общую» и «специальную» систему налогообложения или «общий» и «специальный» налоговый режим связано с необходимостью выделения из общеустановленного для всех категорий налогоплательщиков порядка исполнения обязанности по уплате налогов специального упрощенного порядка уплаты налогов для отдельных категорий лиц. В юридической литературе широко используется понятие «общий режим налогообложения». Поскольку законодатель не дает определения общего режима налогообложения, то, по мнению автора, под общим налоговым режимом с правовой точки зрения следует понимать систему налогообложения, при

⁷³Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М., 2004.

которой хозяйствующий субъект платит налоги, сборы, платежи, установленные Налоговым кодексом, иными федеральными законами, если он не освобожден от их уплаты. При такой системе налогообложения количество налогов, которые лица обязаны уплатить, определяется наличием у них соответствующего числа объектов налогообложения.

Выделение специального режима налогообложения возможно исключительно в сопоставлении с общим режимом, при котором они соотносятся как частное с общим. Рассматривая вопрос о правомерности деления налоговой системы на общий и специальный налоговые режимы, Н.С. Иващенко подчеркивает, что «...представляется целесообразным рассматривать указанные режимы не как отдельно взятые категории, а как целое (общий налоговый режим) и часть целого (специальный налоговый режим.»⁷⁴

Специальные налоговые режимы, являются динамично развивающимся инструментом налоговой политики, и главным образом служат для реализации ее стимулирующих задач, это является отличительным признаком специальных налоговых режимов от общего порядка налогообложения.

С научной точки зрения специальные налоговые режимы можно определить, как совокупность правовых норм, устанавливающих такое видоизменение общего порядка возникновения, исполнения и прекращения лицом своих налоговых обязанностей, которое приводит к значительному упрощению указанного общего порядка, в том числе путем замены целой совокупности обязанностей по уплате ряда налогов, к уменьшению размеров налоговых изъятий, а также к полному или частичному освобождению от уплаты налогов и сборов.⁷⁵

А с законодательной точки зрения специальные налоговые режимы - это особый порядок определения элементов налогообложения, а также

⁷⁴ Иващенко Н.С. Специальный и общий налоговый режим // Налоги и налогообложение. 2004. № 7. С.96

⁷⁵ Шевелева Н.А. Налоговое право России. М., 2004. С. 503

освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

Понятие «специальный налоговый режим» первоначально появилось в редакции 1999 года Налогового кодекса Российской Федерации в статье 18. Данная редакции специальные налоговые режимы определяла, как «систему мер налогового регулирования, применяемую в случае и в порядке, установленных НК РФ». В дальнейшем в редакцию этой статьи внесли изменения, и специальные налоговые режимы стали определяться как «особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемые в случаях и порядке, установленных Налоговым кодексом РФ и федеральными законами».

Проведенные исследования показали, что несмотря на то, что специальные налоговые режимы фактически использовались в налоговой системе того периода, статья 18 НК РФ вводилась в действие только со дня признания утратившим силу Закона РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее — Закон РФ № 2118-1). В этой связи представляет интерес, то что этот закон не содержал положений, которые касались нормативного регулирования специальных налоговых режимов, и только в 2001 г. в указанный закон были внесены соответствующие изменения и дополнения, согласно которым «актами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах могут устанавливаться специальные налоговые режимы (системы налогообложения), вводящие особый порядок исчисления и уплаты налогов», в том числе предусматривалась замена совокупности налогов и сборов одним налогом. В 2005 г. Закон РФ № 2118-1 утратил силу, и специальные налоговые режимы стали полностью регулироваться НК РФ. В 2005 г. была введена новая редакция ст. 18 НК РФ, согласно которой «специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов». Редакция указанной статьи не претерпела изменений и применяется в Налоговом кодексе РФ в настоящее время.

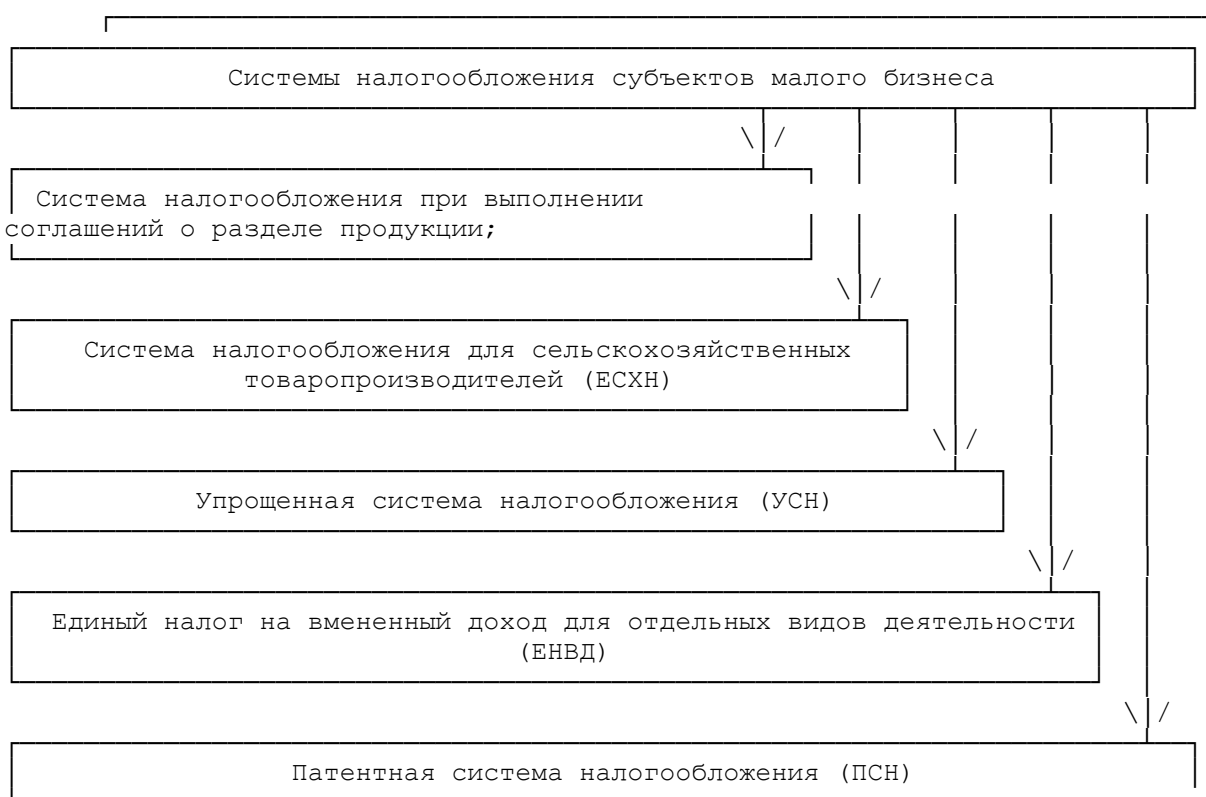
Так, по мнению автора, стоит обратить внимание на тот факт, что при детальном рассмотрении ст. 18 НК РФ, законодатель не предусматривает конкретного определения понятия «специальные налоговые режимы», а лишь ограничивается указанием на возможность их применения в соответствии с Налоговым кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах. Однако при этом в абз. 2 п. 1 ст. 18 НК РФ указано, что специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13- 15 НК РФ, то есть налогов и сборов, относящихся к общему режиму налогообложения.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в целях формирования эффективной налоговой системы и развития налогообложения для стимулирования предпринимательской деятельности законодателю необходимо закрепить в нормативном акте четкое определение понятия специального налогового режима. Именно поэтому, автор приходит к выводу о том, что определение понятия «специальный налоговый режим», должно иметь следующий вид: специальный налоговый режим - особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, предполагающий добровольный порядок перехода, который предоставляется определенным категориям налогоплательщиков и освобождает от уплаты отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов с целью стимулирования отдельных отраслей экономики.

Данное определение, по мнению автора, в полном объеме отражает экономическую сущность специальных налоговых режимов, так как основной целью введения того или иного специального режима налогообложения является достижение фискального и регулирующего эффектов налогообложения в областях, которые нуждаются в дополнительном налоговом стимулировании.

Актуальность изучения специальных налоговых режимов обусловлена необходимостью оценки эффективности мер стимулирования малого бизнеса, и выявления нереализованных возможностей.

В Налоговом кодексе РФ устанавливаются специальные налоговые режимы, определяется порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы, как указывалось выше, могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Специальный налоговый режим – особый порядок налогообложения, при котором несколько общеустановленных налогов заменяется одним (единым). В настоящее время к специальным налоговым режимам ст. 18 НК РФ относит⁷⁶:



Большинство субъектов малого предпринимательства облагаются налогами по общепринятой системе, то есть уплачивают все виды действующих налогов (с некоторыми льготами, различающимися по

⁷⁶ Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // СПС КонсультантПлюс

регионам). Таким образом, основные виды налогов при общей системе налогообложения (далее ОСН) - это налог на прибыль организаций, НДФЛ (в качестве налогового агента), НДС, налог на имущество организаций, транспортный налог и др.

Однако в последнее время наблюдается положительная динамика увеличения числа малых предприятий, применяющих специальные налоговые режимы, основным преимуществом которых является замена уплаты ряда налогов одним - единым. Остановимся коротко на самых распространенных специальных налоговых режимах.

Упрощенная система налогообложения (УСН) предусматривает уплату налога, который обозначается как налог, взимаемый в связи с применением УСН, и является прямым (подходным) налогом⁷⁷. Он урегулирован гл. 26.2 НК РФ, которая действует с 1 января 2003 г. Указанная система налогообложения в целом единообразно применяется на всей территории России. Предшественником данного налога был налог, предусмотренный Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства».⁷⁸ Упрощенная система налогообложения нашла широкое распространение среди малых предприятий, так как ее применение снижает налоговую нагрузку (замена нескольких налогов одним), упрощает учет и предполагает осуществление многих видов деятельности. Налогоплательщиками по УСН признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ.⁷⁹ Особенность УСН как специального налогового режима предусмотрена в пп. 2, 3 ст. 346.11 НК РФ. Лица, перешедшие на уплату данного налога, в общем случае освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (НДФЛ), налога на

⁷⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

⁷⁸ Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» // «Российская газета», N 5, 11.01.1996.

⁷⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.

имущество организаций (налога на имущество физических лиц), за исключением налога на «коммерческую» недвижимость. Кроме того, указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

В процессе применения упрощенной системы налогообложения возникают проблемы и трудности, зависящие от многих обстоятельств, например, важное значение имеет вид предпринимательской деятельности, регулярность и зависимость от контрагента при заключении сделок, объем оказываемых работ и услуг. Обратим внимание на мнение Кравченко М.В., и Мялкина А.Ф., авторы выделяют несколько проблем применения упрощенной системы налогообложения. Одной из проблем, является освобождение от уплаты НДС. По их мнению, в случае если предприятие или индивидуальный предприниматель планирует работать с налогоплательщиками, освобожденными от уплаты НДС, то проблем при этом возникать не будет, другое дело, если его «коллегами по бизнесу» будут являться плательщики НДС. В таком случае предпринимателю грозит потеря части своих «покупателей», поскольку им необходимо принять к вычету НДС, плательщиком которого предприниматель на упрощенной системе налогообложения не является. Таким образом, проблема налогоплательщиков, применяющих УСН, заключается в невыгодном положении в цепочке НДС.⁸⁰ Эта проблема касается не только упрощенной системы налогообложения, но также и других налоговых режимов, используемых организациями и индивидуальными предпринимателями малого бизнеса.

Следующая проблема, возникающая в процессе применения УСН, связана с постоянным контролем критериев, ограничивающих право применения данного режима налогообложения. При превышении установленных Налоговым Кодексом ограничений, налогоплательщику придется исчислить и уплатить в бюджет все те налоги, от которых он был

⁸⁰Кравченко М.В., Мялкина А.Ф. Проблемы применения специальных налоговых режимов для субъектов малого бизнеса в Российской Федерации // Социально-экономические явления и процессы. 2015. №3. С.34-40

освобожден на «упрощенке»: НДС, налог на прибыль организаций (или НДФЛ - у предпринимателей), налог на имущество; с первого числа квартала, в котором возникло такое превышение (п. 4 ст. 346.13 НК РФ).⁸¹

Выше перечислены наиболее общие и часто встречающиеся сложности при применении данного режима налогообложения. Упрощенная система налогообложения на протяжении последних лет постоянно реформируется, но, не смотря на это в процессе устранения одних противоречий и сложностей возникают другие, что свидетельствует о несовершенстве налогового законодательства в отношении упрощенной системы налогообложения.

Перейдем к следующему специальному налоговому режиму, который носит название Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД). Главной отличительной чертой ЕНВД от других специальных налоговых режимов является то, что он исчисляется не по результатам хозяйственной деятельности, а с потенциально возможного дохода, рассчитываемого по специальной методике с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение этого дохода. В настоящее время система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности не устанавливается на федеральном уровне, а вводится в действие законами субъектов Российской Федерации. Тем самым субъект Российской Федерации самостоятельно решает вопрос о введении, в том числе о дате введения, на своей территории данной системы налогообложения. С 2013 г. переход на уплату единого налога организациями осуществляется добровольно и применяется только в отношении определенных видов предпринимательской деятельности.

В последние годы данный налоговый режим заслуживает статуса самой обсуждаемой системы налогообложения. Поэтому и подлежит постоянному совершенствованию.

⁸¹ Там же.

В 2017г. законодательство по ЕНВД претерпело изменения, данные изменения несут для индивидуальных предпринимателей, применяющих этот специальный налоговый режим, явные преимущества. Но следует отметить ряд проблем при применении системы налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности. В-первых, это установленная по видам деятельности базовая доходность, которая часто не имеет экономического обоснования и не соответствует реальным результатам предпринимательской деятельности. Во-вторых, отсутствие порядка ведения раздельного учета физических показателей базовой доходности (площади, количества работников). В-третьих, Плательщики ЕНВД должны уплачивать все установленные налоги и сборы по видам деятельности, не переведенным на уплату ЕНВД. Таким образом, с введением ЕНВД у многопрофильных организаций увеличивается число уплачиваемых налогов. В-четвертых, незначительная роль налоговой ставки. Ставка налога закреплена законодательно и не может изменяться.

Таким образом, нам остается сделать вывод, что выше приведенные недостатки и наличие многочисленных пробелов в законодательстве, проблем его применения, требуют значительной доработки со стороны государственных органов.

С 1 января 2013 г. в Российской Федерации начал действовать специальный налоговый режим — патентная система налогообложения (далее — ПСН), регулируемый самостоятельной гл. 26.5 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ). Выше перечисленные специальные режимы, такие как упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог — уже давно известны и часто применяются, а вот Патентная система налогообложения (ПСН) для предпринимателей является относительно новой. Нормативное регулирование патентной системы налогообложения имеет значительное сходство с регулированием ЕНВД. Главной отличительной чертой данной системы налогообложения от ЕНВД состоит в том, что ее могут применять

исключительно индивидуальные предприниматели, а также то, что она предусматривает авансовую выплату налога. Выделим ряд отличительных признаков, которые присущи именно этому специальному налоговому режиму. Во-первых, патентная система, как мы указывали выше, предназначена только для индивидуальных предпринимателей, и не предназначена для организаций. Во-вторых, при применении патентной системы налогообложения для расчета налога не используются реально полученные доходы индивидуального предпринимателя поскольку патент исчисляется исходя из потенциально возможного к получению годового дохода. В - третьих патент, применяется не в целом ко всем видам деятельности налогоплательщика, а только к определенным видам деятельности, конкретизированным на региональном уровне. В связи с эти патентная система сочетается с другими режимами налогообложения. В-четвертых, патентная система установлена Налоговым Кодексом РФ, но вводится в действие законами субъектов РФ. Например, на территории Белгородской области данный налоговый режим действует на основании закона Белгородской области от 06.11.2012 №145 «О патентной системе налогообложения на территории Белгородской области». Особенности патентной системы налогообложения как специального налогового режима предусматривает освобождение индивидуальных предпринимателей от обязанности по уплате НДФЛ и налога на имущество физических лиц (за исключением «коммерческой» недвижимости), указанные лица не признаются налогоплательщиками НДС.

Рассмотрим основные изменения в порядке применения патентной системы налогообложения в 2017 г:

- 1) уведомление о постановке на учет (снятии с учета) индивидуального предпринимателя, применяющего ПСН, не выдается;
- 2) если индивидуальный предприниматель не оплатил патент в срок, он не утрачивает права на применение патентной систем налогообложения;

3) если индивидуальный предприниматель, применяющий ПСН, не уплатил вовремя налог, ИФНС направляет ему требование об уплате налога, пеней, штрафа;

4) индивидуальному предпринимателю, применяющему ПСН, не нужно вести книгу учета доходов и расходов отдельно по каждому патенту.⁸²

Основные изменения в патентной системе налогообложения направлены на повышение доступности и упрощение порядка его применения. При всех преимуществах описанного налогового режима, все же имеется ряд недостатков, к ним можно отнести: патент могут приобретать только индивидуальные предприниматели, организации на этом режиме работать не могут; виды деятельности, которые можно осуществлять на патенте, ограничены услугами и розничной торговлей в небольших магазинах; ограничения по количеству работников здесь самые строгие из всех налоговых режимов - не более 15 человек, при этом учитывают все виды предпринимательской деятельности, которыми занимается ИП; при выборе такого вида деятельности как розничная торговля или общепит, площадь зала торговли или обслуживания ограничивается 50 кв. м, что в три раза меньше, чем на ЕВНД; несмотря на то, что стоимость патента рассчитывается, исходя из потенциально возможного годового дохода, по каждому патенту надо вести специальную книгу учета доходов для этого режима. Делается это для того, чтобы доходы от деятельности по всем полученным предпринимателем патентам не превышали лимит в 60 млн. рублей в год; стоимость патента надо оплачивать в период его действия, не дожидаясь конца налогового периода, то есть налог платят не по итогам деятельности, а как бы в режиме предоплаты; стоимость патента нельзя уменьшить за счет выплаченных страховых взносов, как это возможно сделать на УСН или ЕНВД. Правда, если индивидуальный предприниматель совмещает патентную систему налогообложения с другим режимом, то при расчете единого или вмененного

⁸² Федеральный закон от 30.11.2016 N 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СПС: КонсультантПлюс

налога он может учесть выплаченные страховые взносы, но только за себя. Расходы по страховым взносам за работников, занятых в патентной деятельности, учесть нельзя никак.

Таким образом, недостатки в порядке применения специальных налоговых режимов обусловлены необходимостью трансформации налогового законодательства под динамично меняющиеся условия хозяйствования, а также проводимой государственной политикой поддержки и налогового стимулирования малого бизнеса.

Глава 3. Совершенствование налогового регулирования предпринимательской деятельности в современных условиях

Как мы указывали в предыдущих главах, в современных условиях все большую актуальность приобретает налогообложение предпринимательской деятельности. Данный процесс является необходимым элементом российской системы налогообложения. Одной из первостепенных задач на сегодняшний день выступает совершенствование налогообложения предпринимательской деятельности. В соответствии с этим, в этой главе мы рассмотрим возможное совершенствование налогообложения для дальнейшего его развития и становления.

В первую очередь мы поговорим о совершенствовании налогового контроля, так как являясь одной из основных функций власти, налоговый контроль составляет важнейший институт налогового законодательства. Поэтому трудно переоценить значение рационально организованной и эффективно действующей системы органов налогового контроля.

Принципиально важным стратегическим свойством налогового контроля, включая налоговый контроль, в отношении налогоплательщиков – субъектов предпринимательской деятельности, должен быть баланс фискальных интересов государства и поощрения развития деловой активности населения.

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

Стратегическими целями налогового контроля применительно как ко всем категориям налогоплательщиков являются:

- 1) надлежащее исполнение законодательства о налогах и сборах;
- 2) обеспечение уплаты налогов и сборов в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ;

3) добросовестность исполнения своих обязанностей.

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

Таким образом, структурные элементы налоговой политики по совершенствованию налогового контроля можно представить в виде следующей схемы (рис. 1).

Рисунок 1.



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

Камеральная проверка как форма предварительного налогового контроля сама по себе ограничена по эффективности ввиду наличия жестких рамок ее проведения и, как следствие, возникающих в связи с этим проблемных вопросов. В настоящее время на основании критерия «проверяемая информация» в отношении различных категорий налогоплательщиков можно выделить:

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

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

В качестве основополагающих принципов налогового контроля, реализация которых позволит повысить его эффективность, можно выделить следующие:

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

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

Нуждается в совершенствовании также процесс осуществления контроля за применением организациями и индивидуальными предпринимателями контрольно-кассовой техники, который возложен на налоговые органы в соответствии со ст. 7 Закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники...»⁸³, ст. 7 Закона от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»⁸⁴, п. 5.1.6 Положения о Федеральной налоговой службе (утв. Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506)⁸⁵.

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

В соответствии со ст. ст. 6, 13 Федерального закона от 12.08.1995 № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»⁸⁶ проверочная закупка относится к оперативно-розыскным мероприятиям, правом проведения которых налоговые органы не наделены. И отсутствие таких полномочий является серьезной проблемой при проведении налогового администрирования.

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

⁸³ Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа» (ред. от 03.07.2016) //СПС: КонсультантПлюс

⁸⁴ Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016) «О налоговых органах Российской Федерации» (ред. 01.01.2017) // СПС: КонсультантПлюс

⁸⁵ Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (ред. от 23.09.2017) //СПС: КонсультантПлюс

⁸⁶ Федеральный закон от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» //СПС: КонсультантПлюс

Представление консолидированной налоговой и бухгалтерской отчетности и иных документов, связанных с налоговым администрированием, в «единое окно» - личный кабинет налогоплательщика позволит налоговым органам в полной мере реализовать принципы риск-ориентированного подхода и обратной связи в отношении налогоплательщиков. Кроме того, принцип «единого окна» позволяет осуществлять подачу в личном кабинете налогоплательщиком любых документов, связанных с расчетами по обязательным платежам, в том числе запросов налогоплательщика о наличии либо отсутствии задолженности и получение соответствующей справки, заявлений о проведении зачетов по платежам, всех заявлений, связанных с ведением либо прекращением предпринимательской деятельности, уведомлений об открытии и закрытии банковских счетов и т.д. Подача таких документов возможна путем применения налогоплательщиком электронной цифровой подписи.

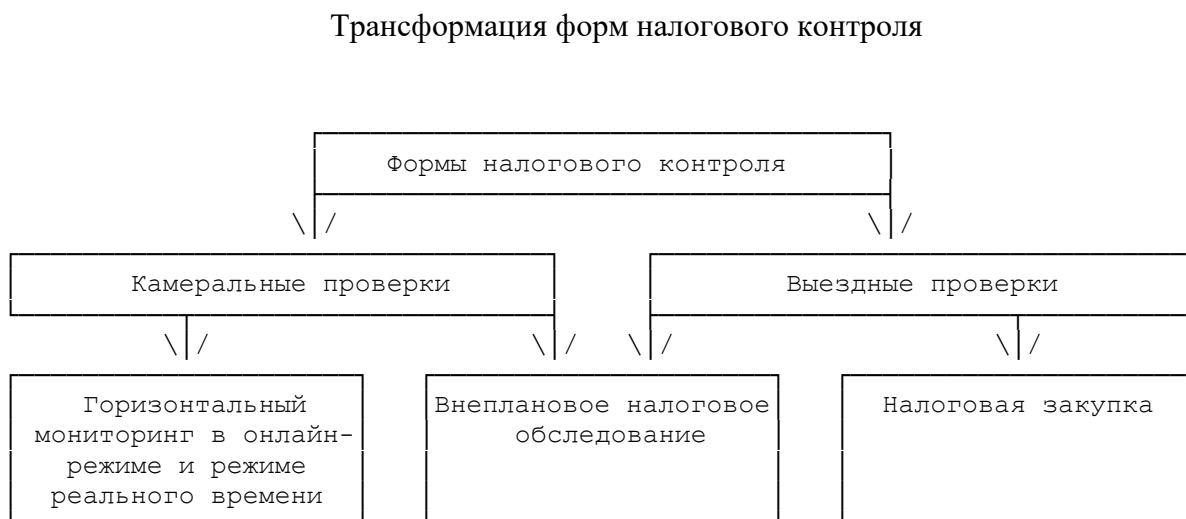
В рамках данного предложения необходимо привести сроки подачи соответствующей отчетности и уплаты налогов к единой дате, что существенно упростит всю процедуру налогового администрирования. Целесообразно разработать порядок представления единой консолидированной налоговой отчетности, отображающей все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

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

- консультирования в онлайн-режиме через личный кабинет;
- мониторинга расчетных операций, проводимых на специальном налоговом счете;
- сверки первичной документации, представляемой также в электронном формате в личный кабинет, и соответствующей отчетности;
- создания в личном кабинете налогоплательщика опции «Выгрузка книги доходов и расходов»;
- заполнения деклараций в онлайн-режиме непосредственно в личном кабинете налогоплательщика;
- отражения результатов ранжирования по критерию добросовестности в целях реализации риск-ориентированного контроля;
- автоматического информирования о принятии новых нормативных правовых актов, затрагивающих налогообложение соответствующих видов деятельности.

Предлагаемая форма налогового контроля позволяет реализовать принципы открытости, доверия, прозрачности и клиентоориентированности, предотвратить судебные споры на начальном этапе возникновения спорных ситуаций, а также существенно повысить уровень налоговой культуры в обществе. Можно говорить о том, что назрела настоятельная необходимость трансформации налоговых проверок (рис. 2).

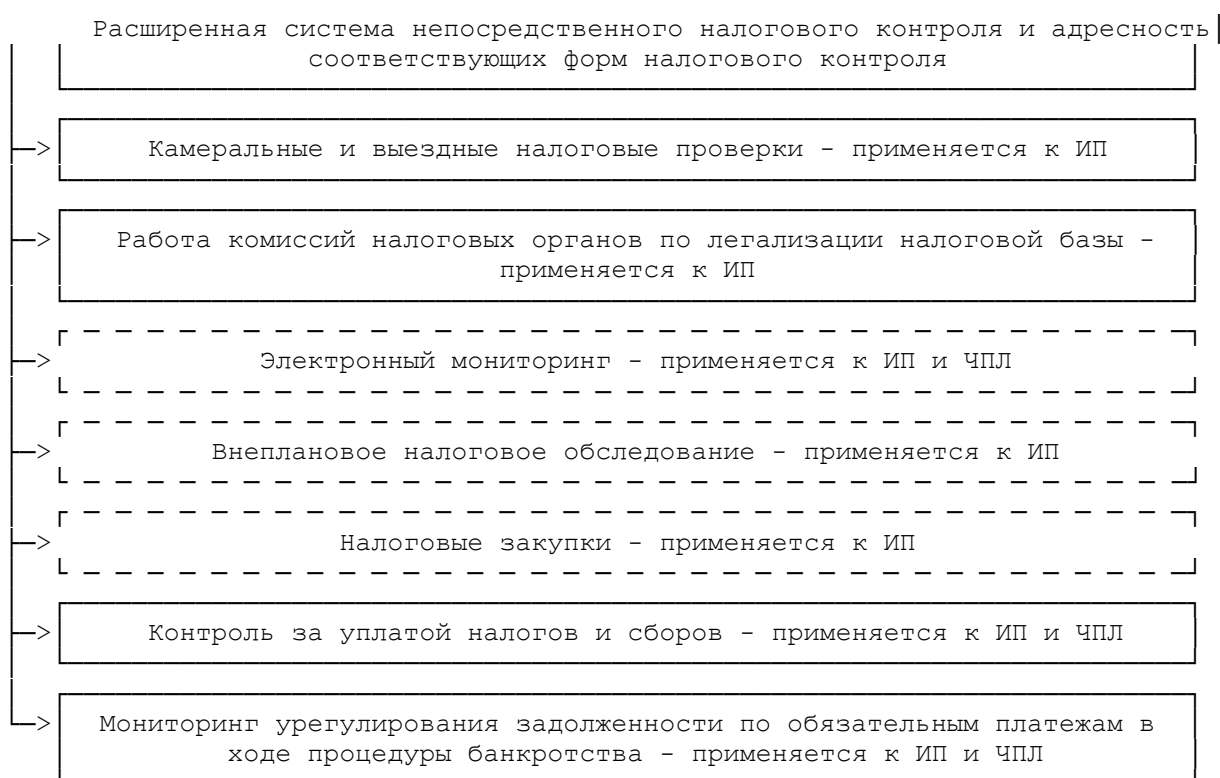
Рисунок 2.



С учетом клиентоориентированного подхода, успешной зарубежной практики и частной практики физических лиц, огромного теневого сектора в сфере предпринимательской деятельности необходимо реформировать и расширить систему российского налогового контроля применительно к ИП, которая может быть применена также и к частнопрактикующим физическим лицам (далее - ЧПЛ) (рис. 3).

Рисунок 3.

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



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

Предпринимательская деятельность зависит от множества как внешних, так и внутренних факторов: политической ситуации в стране, стоимости производства товаров, работ, услуг, конкуренции, сложившейся в определенной рыночной нише и др. Ключевым же фактором воздействия на предпринимательскую рыночную активность, является налогообложение субъектов предпринимательской деятельности. От того, насколько приемлемым на данном этапе современных экономических отношений станет режим налогообложения, будет зависеть прибыль самих предпринимателей, а также поступления налоговых доходов в бюджетную систему России. Если налоги будут нести слишком большое бремя предстоящих расходов, то предприниматели уйдут в теневой бизнес, что повлечет за собой сокрытие реальных доходов, серые заработные платы, отсутствие пенсионного и медицинского обеспечения работников. Таким образом, на сегодняшний день перед государством стоит задача разработки новых и укрепления действующих эффективных налоговых режимов. В связи с этим, на наш взгляд, специальные налоговые режимы нуждаются в предложении по совершенствованию.

Налоги по специальным налоговым режимам, применяемым субъектами малого и среднего бизнеса, не входят в состав основных налогов России, приносящих доход бюджету. Основной целью введения данных налоговых режимов в налоговую систему современной России было стимулирование развития малого бизнеса, обеспечение наиболее благоприятных условий экономической деятельности и упрощение порядка учета и отчетности для организаций и индивидуальных предпринимателей. Исходя из проведенного анализа в предыдущей главе, можно вывести ряд предложений по улучшению каждого специального налогового режима: 1) Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей: расширение перечня учитываемых расходов; предоставление предпринимателям права вести учет операции по методу начисления; возможность предъявить к вычету бюджета НДС по наиболее важным с

точки зрения ведения хозяйства приобретенным основным средствам (что также касается ЕНВД и УСН). 2) Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности: создание специальной комиссии при Федеральной налоговой службе РФ, в чьи обязанности входил бы расчет наиболее благоприятного с точки зрения предпринимателей как малого, так и более крупного бизнеса корректирующего коэффициента, а также анализ устанавливаемой органами местной власти уровня базовой доходности с возможностью внесения соответствующих поправок. 3) Упрощенная система налогообложения: разрешение предпринимателям создавать ограниченное количество филиалов (3-5); предоставление возможности учитывать убытки прошлых лет при переходе на УСН. 4) Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции: унификация ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»; упрощение системы учета путем замены категорий налогов, от которых освобождается инвестор и которые должен уплачивать, на единый налог, используемый при использовании данной системы налогообложения.

5) Патентная система налогообложения: упрощение использования системы путем объединения патентов по видам деятельности в укрупненные группы; выделение ряда патентов, предоставляемых в любом субъекте федерации; предоставление рассрочки по оплате патента (до года).

В данный момент Россия находится на достаточно сложном переходном этапе развития экономической системы. Сейчас для государства особенно важна поддержка малого, в т.ч. инновационного, бизнеса, чтобы стимулировать ее рост. Специальные налоговые режимы – одна из тех мер, которая способна повлиять на этот длительный и тяжелый процесс, и именно поэтому так важно, как можно более точно и эффективно вести государственную политику в данном направлении.

В настоящее время существует тесная взаимосвязь между специальными налоговыми режимами и фискальной (правительственной) политикой государства, направленной на стимулирование развития

субъектов малого и среднего бизнеса. Правительство путем введения новых и совершенствования уже существующих налоговых режимов пытается увеличить общее количество субъектов малого и среднего предпринимательства, обеспечивает более эффективный контроль, а также продолжает поступательно увеличивать поступления от специальных режимов налогообложения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Предпринимательская деятельность в рыночной экономике – является важнейшим внутренним источником развития национальной экономики. Одним из основных внешних факторов, влияющих на степень развития предпринимательской деятельности является государственная налоговая политика. несовершенство налоговой политики страны нарушают систему доходов бюджета, ухудшают инвестиционную привлекательность, затрудняют инновационное развитие. В этой связи основной задачей становится создание прозрачной, стабильной и простой налоговой системы.

Приоритетным направлением современной налоговой политики является реализация мер, направленных на увеличение налогового потенциала предпринимательских структур, повышение уровня собираемости налогов и сборов, дальнейшее снижение масштабов уклонения от уплаты налогов. Следует принимать во внимание, что налоговая политика государства, с одной стороны, должна быть направлена на противодействие негативным последствиям кризиса, а с другой – на создание условий для восстановления положительных темпов экономического роста предприятий.

За последние годы налоговая регулирование предпринимательской деятельности в России претерпела кардинальные изменения. Снизилось налоговое бремя, сократился перечень подлежащих уплате налогов, несколько выправились условия конкуренции.

В выпускной работе были рассмотрены вопросы, касающиеся налогового регулирования предпринимательской деятельности. Из вышеизложенного можно сделать следующие выводы. Осуществление предпринимательской деятельности как важнейшего направления экономической деятельности в рыночных отношениях невозможно без государственного вмешательства. Налоговое регулирование является одним из наиболее значимых и объективных направлений государственного воздействия на предпринимательскую деятельность. Развитие налоговой

системы должно осуществляться посредством максимально возможного сочетания достижения двух целей: снижения налоговой нагрузки на предпринимателей и обеспечения достаточной доходности бюджетной системы. Основными методами налогового регулирования являются определение состава налогов при традиционной системе налогообложения субъектов предпринимательства, замена уплаты отдельных налогов одним единым налогом через специальные налоговые режимы, а также налоговый контроль в отношении субъектов предпринимательства, проявляющийся посредством налоговых проверок, налоговых санкций за налоговые правонарушения и др. Совершенствование налоговой системы следует направить на создание условий развития, прежде всего для реального сектора экономики и решать задачи снижения налогового бремени, упрощения налоговой системы, сокращения количества налогов, уплачиваемых предпринимателями.

Налоговым кодексом РФ предусмотрена возможность введения специальных налоговых режимов. К ним относятся: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); упрощенная система налогообложения; единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД); система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции; патентная система налогообложения (ПСН).

Значимость налогов в процессе формирования денежных фондов государства определяет особую роль налогового контроля в системе государственного финансового контроля. Одним из наиболее эффективных методов контроля, имеющихся в распоряжении налоговых органов, является налоговая проверка. Налоговые органы имеют право проводить, согласно действующему законодательству, камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков.

Приведенные примеры способов совершенствования налогового регулирования будут способствовать снижению налоговой нагрузки и

решению наиболее важных для предпринимательской деятельности вопросов, и станет предпосылкой «прозрачности» налогоплательщиков для государства, улучшение налогового регулирования и сужение возможностей для уклонения от налогообложения.

Список использованной литературы

1. Нормативные правовые акты

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ, N 31, 03.08.1998, ст. 3824.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 30.10.2017) // Собрание законодательства РФ, 07.08.2000, N 32, ст. 3340.
3. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Российская газета, N 137, 27.07.2002
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (06.08.2017) // Собрание законодательства РФ, 05.12.1994, N 32, ст. 3301.
5. Федеральный закон от 30.11.2016 N 401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета, N 275, 05.12.2016
6. Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа» // Собрание законодательства РФ», 26.05.2003, N 21, ст. 1957
7. Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ред. от 26.07.2017) // Российская газета, N 164, 31.07.2007
8. Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» // «Российская газета», N 5, 11.01.1996.
9. Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016) «О налоговых органах Российской Федерации» (ред. 01.01.2017) // «Бюллетень нормативных актов», N 1, 1992.

10. Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ»: Закон РФ. 27.12.1991. № 2118-1 // Российская газета. 1992. № 56.

11. Указ Президента РФ от 25 июля 1996 г. N 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»

12. Письмо ФНС РФ от 18.12.2005 N 06-1-04/648 «О правомерности действий налогового органа» // «Документы и комментарии», N 1, 10.01.2006

13. Письмо ФНС России от 13.03.2014 N ЕД-4-2/4529 // «Акты и комментарии для бухгалтера», 2014, N 8

14. Письмо ФНС России от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» // «Официальные документы», N 28, 06-12.08.2013 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»)

2. Материалы судебной практики

15. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс»

16. Постановление Президиума ВАС РФ от 12.02.2008 N 12566/07 по делу N А50-4625/2007-А19 // СПС «Консультант Плюс»

17. Определения ВАС РФ от 26.09.2008 № 12266/08 и от 26.12.2007 № 17448/07, постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28.05.2008 № Ф04-3282/2008(5653-А81-37), постановление ФАС Поволжского округа от 04.09.2007 по делу № А12-3593/07.// СПС «КонсультантПлюс»

18. Определение КС РФ от 10.12.2002 N 284-О, Постановление КС РФ от 28.02.2006 N 2-П.// Собрание законодательства РФ», 30.12.2002, N 52 (2 ч.), ст. 5290.

3. Научная литература

19. Аганина Р.Н «Предпринимательское право: Правовое сопровождение бизнеса: Учебник для магистров» // [Электронный ресурс]: СПС «КонсультантПлюс»
20. Алиев Б. Х. Налоговая система: понятия, структура и параметры // Налоги. 2008. № 3.
21. Батурина О.В. Налоговое регулирование доходов физических лиц в рамках внешнеэкономического сотрудничества приграничных регионов (на примере Забайкальского края) // Юрист. 2011. № 7.
22. Богомолов Д. С. Налоговое регулирование банковских страховых резервов//Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2009. № 1 (25).
23. Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2009.
24. Гончарова Ю. В. Правовое регулирование механизма налогового администрирования: автореф. дис. канд. юрид. наук. Ростов-на-Дону, 2009.
25. Грачева Е.Ю. Налоговое право: Учебник для бакалавров. М., 2015. - 312 с.
26. Грачева Е.Ю. Финансовый контроль: Учеб. пособие М., 2004. - 380 с.
27. Губин Е.П. Предпринимательское право Российской Федерации. М., 2017. - 992 с.
28. Ермакова Е.А. Налоговое регулирование в системе государственного налогового менеджмента // Финансы и кредит. 2007. № 8.
29. Ершова И.В. Предпринимательское право. М., 2016. – 560 с.
30. Ершова И.В. Общие и специальные нормы в правовом обеспечении саморегулирования // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 4.
31. Ершова И.В. Малое и среднее предпринимательство: правовое обеспечение: Монография М., 2016.

32. Зайцева Е. С. Налоговое регулирование металлургического рынка // Бизнес в законе. 2008. № 2.
33. Зеленская С. Г., Колесников В. В. Налоговое регулирование экономики региона: методы увеличения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц // Среднерусский вестник общественных наук. 2008. № 4.
34. Иващенко Н.С. Специальный и общий налоговый режим // Налоги и налогообложение. 2004. № 7. С.96.
35. Клейменова М.О. Налоговое право: Учебное пособие. М., 2013. – 368 с.
36. Корнейчук Б. Налоговое регулирование доходов в высшей школе // Высшее образование в России. 2001. №3.
37. Корякин В.М. Предпринимательское право в схемах: Учебное пособие. М., 2016. – 160 с.
38. Красюков А. В. Рецепция частноправовых механизмов в налоговом регулировании // Вестник Воронежского государственного университета. 2007. № 2.
39. Крохина Ю.А. Налоговое право России. М., 2004. – 720 с.
40. Кузнецова З.П., Бархатова Т.А. Анализ эффективности выездных налоговых проверок // ТТПС. 2016. №3 (37).
41. Лазарев В. И. К вопросу о правовом регулировании налоговых отношений в Российской Федерации // Ученые труды Российской Академии адвокатуры и нотариата. 2009. № 3 (14).
42. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002.
43. Осипова Г. В. Российская социологическая энциклопедия, 1998 г.
44. Прокопенко А. Н., Нудель С. Л., Трошев Д. Б., Исрафилов И. М. Налоговое право. Белгород :БелЮИ МВД России, 2013. - 257 с.
45. Прокопенко А. Н., Нудель С. Л., Трошев Д. Б., Исрафилов И. М. Налоговое право : Учебное пособие. Белгород :БелЮИ МВД России, 2013. – 257 с.

46. Сердюков А. Э., Вылкова Е. С. Налоги и налогообложение. СПб., 2008.
47. Скворцова Т.А. Предпринимательское право: Учебное пособие. М., Юстицинформ, 2014. – 402 с.
48. Степаненко В. В., Ермакова Е. А. Налоговый контроль в России: организация и направления развития. Саратовский государственный социально-экономический университет. Саратов, 2012.
49. Сухарева А.Я. Большой юридический словарь М., 1999.
50. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. КонсультантПлюс, 2017.
51. Химичев Н.И. Финансовое право: Учебник М., Юрист, 2001. - 265 с.
52. Цинделиани И.А. Налоговое право: Учебник для бакалавров М., 2016. – 530 с.
53. Черника Д.Г. Налоги и налогообложение: Учебник М., 2006. – 527 с.
54. Чудинов А.Н. Словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка. 1910. – 676 с.
55. Шевелева Н.А. Налоговое право России. М., 2004. - 503 с.
56. Энциклопедия социологии, 2009 // Словари и энциклопедии на Академике.