ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Бюджетно-налоговая система

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ СУБЪЕКТОВ МАЛОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА ПРИ ПРИМЕНЕНИИ СПЕЦИАЛЬНЫХ РЕЖИМОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (ПО МАТЕРИАЛАМ РЕСПУБЛИКИ ДАГЕСТАН)

Мазика Мусабековна ИМАНШАПИЕВА

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов, налогов и налогообложения,
Дагестанский государственный аграрный университет им. М.М. Джамбулатова, Махачкала, Российская Федерация
Mazika21@rambler.ru

История статьи:
Принята 22.10.2014
Принята в доработанном виде 03.03.2015
Одобрена 23.03.2015

УДК 336.22

Ключевые слова:
администрирование, малое предпринимательство, налоги, режимы, ставки

Аннотация

Тема. В статье отмечается, что условиях трансформационных преобразований, направленных на устранение последствий экономического кризиса, особую актуальность и значимость приобретают вопросы бюджетного регулирования и налогового администрирования малого бизнеса в РФ.

Цели и задачи. С учетом особенностей субъектов малого предпринимательства аргументирована необходимость усиления роли налоговой политики в регулировании их деятельности. Подчеркнуто, что в России с развитием малого бизнеса связывают большие надежды относительно решения современных проблем российской экономики: повышения эффективности производства и торговли, обеспечения занятости населения, увеличения бюджетных доходов.

Методология. В ходе исследования применялись как общенаучные методы исследования (наблюдение, логический и структурно-функциональный анализ, экономический анализ, комплексность, аналогия), так и специальные приемы и процедуры (сравнение и обобщение, выборка и группировка).

Результаты. Выработаны рекомендации по совершенствованию механизма взимания и уплаты налогов при применении специальных налоговых режимов субъектами малого предпринимательства и повышению качества организации налогового контроля. Выявлены дополнительные меры, позволяющие предотвратить уклонение от уплаты налогов субъектами малого бизнеса.

Выводы. В целях повышения качества налогового администрирования субъектов малого предпринимательства необходимо использовать комплекс мероприятий, направленных на повышение эффективности работы налоговых органов и совершенствование системы налогообложения субъектов малого предпринимательства, а также меры по выявлению и предупреждению нарушений налогового законодательства.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Одним из приоритетных направлений развития российского общества и повышения темпов экономического роста является достижение высокой эффективности государственного управления, которое неразрывно связано с успешной реализацией научно обоснованной *административной реформы*.

Налоговое администрирование не только играет важную роль в формировании бюджетов разных уровней, но и оказывает существенную поддержку развитию малого предпринимательства.

Современное налоговое администрирование в широком смысле – это специфическая комплексная форма управления обществом в правоотношениях, урегулированных законодательством о налогах и сборах, административным, валютным законодательством и (в меньшей мере) отраслевыми законодательными нормами, наделяющими налоговую администрацию полномочиями по реализации целей, задач и функций в установленной для Федеральной налоговой службы деятельности.

Одним из направлений обеспечения устойчивости экономического роста РФ, многократно подтвержденным мировой практикой, является развитие малого бизнеса – наиболее мобильного, рискованного и конкурентоспособного сегмента экономики любой страны. Почти треть населения России так или иначе связана с малым бизнесом.

Сравнительные исследования показывают, что значение малого бизнеса в экономике РФ в силу исторических, экономических, политических

и социальных причин значительно ниже, чем в развитых странах. Так, вклад предприятий малого бизнеса в ВВП России составил:

– в 2008 г. – 12,6%;

– в 2009 г. –17%;

– в 2010 г.– 21%;

– в 2011 г. – 19%;

– в 2012 г. – 18%;

– в 2013 г. – 20%.

Между тем в наиболее развитых странах мира этот показатель составляет от 51 до 61%.

Незначителен вклад малого бизнеса в пополнение налоговых ресурсов нашего государства. Например, налоги, относящиеся к специальным налоговым режимам, составили:

– в 2009 – 149,6 млрд руб., или 1,2% всех поступлений в бюджетную систему России;

– в 2010 г.– 186,1 млрд. руб.;

– в 2011 г. – 219,8 млрд руб.;

– в 2012 г.– 255,2 млрд руб.;

– в 2013 г. – 293,5 млрд руб.

Таким образом, в РФ методы государственного регулирования субъектов малого предпринимательства применяются, не всегда целенаправленно и комплексно, а потому – недостаточно эффективно.

Сложившаяся в российской экономики ситуация все более настойчиво сигнализирует о необходимости принятия срочных мер по увеличению доходной базы бюджетной системы страны (в первую очередь, региональных бюджетов)[1].

Мобилизация резервов налогового администрирования – наиболее простой и рациональный способ увеличения доходов бюджета.

Учитывая всю важность налогов в современном обществе, каждое государство обязано реализовывать комплекс разносторонних мер, направленных на достижение оптимального уровня государственных финансов. Для получения заданного результата используется налоговая политика, которая подлежит исполнению посредством налогового администрирования.

Целью налогового администрирования является реализация налоговой политики государства, которая проводится в отношении всех участников правоотношений, регулируемых налоговым законодательством. При этом согласие субъекта не является обязательным и необходимым условием возникновения налоговых правоотношений.

Отметим, что министр финансов А. Силуанов в своем выступлении на Санкт-Петербургском международном экономическом форуме в 2014 г. заявил: «Нам нужны ресурсы для инфраструктурных решений, роста малого и среднего бизнеса. Сбор доходов должен обеспечиваться не путем увеличения налоговой нагрузки, а снижением теневого сектора, деофшоризацией, созданием благоприятных условий в России». Вполне логично, что экспертное сообщество уверено: основное внимание будет уделено ужесточению методов налогового администрирования и введению дополнительных мер контроля за ведением бизнеса.

Кроме того, в октябре 2014 г. на «круглом столе» в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации на тему: «Налоговая политика России в условиях современных экономических и политических вызовов» и профессор В.Г. Пансков подчеркнул, что одной из причин острой нехватки финансовых ресурсов в РФ являются проблемы с налоговым администрированием, т.е. с собираемостью налогов, так как не один из российских налогов не собирается на все 100%.

Администрирование как основная функция управления в соответствии с классической теорией управления включает:

– планирование – постановку целей, задач;

– организацию – создание формальной структуры подчиненности и соответствующего разделения работы между подразделениями;

– руководство – оперативное принятие решений в виде приказов и распоряжений, обеспечение согласованности взаимодействия всех подразделений;

– учет, контроль и анализ.

Налоговое администрирование – это совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы власти и управления (в том числе налоговая администрация всех уровней) придают функционированию налогового механизма заданное законом направление и координируют налоговые действия при существенных изменениях в экономике и политике.

[1] *Пансков В.Г.* О пополнении доходной части бюджетной системы // Финансы. 2014. № 8. С. 3–8.

Следует отметить, что среди российских экономистов до сих пор отсутствует единство в понимании налогового администрирования. В юридической литературе не дается определения понятия «налоговое администрирование». Многие эксперты под этим термином подразумевают деятельность налоговых органов (в соответствии с их правами и обязанностями) по осуществлению контроля за соблюдением налогового законодательства. При таком определении налогового администрирования, по мнению экономистов А.И. Пономарева и Т.В. Игнатова, происходит подмена термина «налоговый контроль» понятием «налоговое администрирование».

Налоговое администрирование – это важнейшая сфера научно-практических исследований и методических действий, являющихся частью обшей теории и практики управления. Оно базируется также на фундаментальных основах политических, экономических, юридических и других наук, обогащенных современной отечественной и мировой практикой.

По мнению Л.Я. Абрамчика, налоговое администрирование можно рассматривать как своеобразный механизм управления в налоговой сфере. Одним из важнейших его элементов является налоговый контроль, который определяется как контроль за исчислением, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей. При этом (в узком смысле) налоговое администрирование ученый определяет как повседневную деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающую современную и полную уплату налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей.

В России действующая система налогового администрирования имеет целый ряд недостатков, которые определяют ее низкую эффективность.

Среди главных «камней преткновения» российского налогового администрирования можно отметить следующие:

– неэффективный механизм налогового контроля (сложная система налоговой отчетности, непрофессионализм сотрудников налоговых органов);

– многочисленные схемы минимизации налогообложения и значительные объемы теневого сектора экономики (доля теневой экономики в регионах колеблется в пределах 20–50% валового регионального продукта в зависимости от структуры экономики);

– неэффективное нормативно-правовое регулирование налогообложения.

По мнению бывшего министра финансов РФ А.Л. Кудрина, среди важнейших задач, стоящих перед налоговыми органами, главной является улучшение налогового администрирования. Необходимо добиться баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов, чтобы, с одной стороны, избавить налогоплательщиков от излишнего административного воздействия, а с другой, – сохранить за налоговыми органами достаточно полномочий по контролю за соблюдением законодательства.

Именно налоговое администрирование, как считают специалисты, призвано навести порядок в сфере налогообложения и налоговых отношениях государства и налогоплательщиков.

Целесообразно рассмотреть основные звенья действующего механизма взимания налогов с субъектов малого бизнеса в рамках специальных налоговых режимов в современных условиях РФ.

Специальные налоговые режимы применяются в целях создания более благоприятных экономических условий функционирования организаций и индивидуальных предпринимателей, упрощения систем учета и отчетности. Как известно, применение специальных налоговых режимов освобождает налогоплательщиков от уплаты ряда федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

Специальные налоговые режимы являются действенным экономическим инструментом государства по регулированию отдельных видов экономической деятельности в рамках налоговой политики.

Для комплексного системного решения задач по совершенствованию специальных налоговых режимов субъектов малого предпринимательства проанализируем взимание ЕНВД и УСН по Республике Дагестан, плательщиками которых являются индивидуальные предприниматели и малые предприятия (табл. 1).

Несмотря на общий рост малых предприятий в республике в 2013 г., большая часть предприятий малого бизнеса (27,2%), как и в предыдущие годы, осуществлялась в Республике Дагестан в сфере торговли (по России – 42,4%). Основной

Таблица 1

Динамика развития малого предпринимательства в Республике Дагестан в 2011–2013 гг.

Год	Количество малых предприятий, тыс. ед.	Среднесписочная численность занятых на малых предприятиях, тыс. чел.	Объем финансирования, млн руб.			Создано рабочих мест, тыс.	Оказана помощь субъектам малого предпринимательства, тыс. ед.	Налоговые поступления, млн руб.
			Всего	Из федерального бюджета	Из республиканского бюджета			
2011	5,6	49,7	331,5	228,4	103,1	2,1	10,0	2 008,3
2012	7,5	55,7	390,3	285,0	105,3	2,3	12,2	2 194,7
2013	7,8	58,2	448,5	336,4	122,1	2,4	12,3	2 287,0

причиной подобной ситуации считается то, что большое количество малых предприятий республики осуществляет предпринимательскую деятельность в «тени». Это также свидетельствует о недостаточной эффективности мер налогового администрирования.

По отчетным данным УФНС России по Республике Дагестан, сумма налогов, поступивших от деятельности субъектов малого и среднего предпринимательства в консолидированный бюджет, составила:

– в 2010 г. – 2 505,3 млн руб.;

– в 2011 г. – 2008,3 млн руб.;

– в 2012 г. – 2 194,7 млн руб.;

– в 2013 г. – 2 287,0 млн руб. (см. табл. 1).

Таким образом, в 2013 г. наблюдалось снижение налоговых поступлений от деятельности субъектов малого предпринимательства на 10% относительно 2010 г.

В 2013 г. число малых предприятий в республике составило 7 785 ед. (включая микропредприятия), что на 0,5% меньше, чем в 2012 г., а количество субъектов малого и среднего предпринимательства уменьшилось за год на 12% и составило 68 940 ед. Согласно отчетным данным всего на 01.01.2014 в базе данных единого Госреестра индивидуальных предпринимателей имеются сведения о 61 105 действующих индивидуальных предпринимателях и главах крестьянских и фермерских хозяйств, при этом основная часть субъектов малого бизнеса республики сконцентрирована в городах.

При этом численность официально зарегистрированных субъектов малого предпринимательства увеличилась на 12% относительно 2012 г. Однако налоговые поступления по специальным налоговым режимам от организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения (УСН) и уплачивающих единый налог на вмененный доход (ЕНВД) для отдельных видов деятельности, увеличились в 2013 г. на 15,2 млн руб., или на 2% (в 2012 г. – на 97,1 млн руб., или на 14,2%) относительно 2012 г. (табл. 2).

При этом за указанный период по УСН налоговыми органами было мобилизовано 543,2 млн руб., что на 28,8% больше, чем в 2012 г. По ЕНВД в 2013 г. налоговыми органами было мобилизовано 248,6 млн. руб., что на 29,9% меньше, чем за 2012 г.

Несмотря на положительную динамику налоговых поступлений в рамках применения упрощенной системы налогообложения, анализ налоговых поступлений в разрезе субъектов СКФО показывает, что объем поступлений в Республике Дагестан значительно ниже, чем в отдельных субъектах Северо-Кавказского федерального округа. В частности, Ставропольский край собирает таких налогов в 5 раз больше (за январь–август 2014 г. в Республике Дагестан поступило 400,9 млн, а в Ставропольском крае – 2 005,9 млн руб.).

При этом по итогам 8 мес. 2014 г. показатели социально-экономического развития Республики Дагестан, влияющие на формирование данного налога, не имеют значительных расхождений с показателями Ставропольского края. Более того, по отдельным показателям наблюдается опережающее развитие. Например, по вводу жилья – на 26% больше уровня Ставропольского края (за январь–август 2014 г. в Дагестане введено 637,7 тыс. м^2, в Ставрополье – 471,7 тыс. м^2);

Следует отметить, что в Республике Дагестан наиболее распространенными видами деятельности,

Таблица 2

Объемы и структура налоговых поступлений по специальным режимам налогообложения (УСН и ЕНВД) субъектов малого предпринимательства в Республике Дагестан в 2011–2013 гг.

Показатель	2011		2012		2013		Отклонение в 2011 от 2012	Отклонение в 2012 от 2013
	млн руб.	Удельный вес, %	млн руб.	Удельный вес, %	млн руб.	Удельный вес, %	млн руб.	млн руб.
Налоги по УСН и ЕНВД, всего	679,2	100	776,3	100	791,8	100	97,1	15,5
УСН	380,5	56,0	421,7	54,2	543,2	68,0	41,2	121,5
В том числе:								
– по объекту «доходы»	256,0	67,3	282,5	66,9	349,7	65,4	26,5	67,2
– по объекту «доходы минус расходы»	124,5	32,7	139,2	33,1	184,4	34,6	14,7	45,2
ЕНВД	298,7	44,0	354,6	45,8	248,6	42,0	55,9	–106,0

Источник: составлено по отчетным данным УФНС по Республике Дагестан за 2011–2013 гг.

Таблица 3

Сравнительная характеристика отдельных социально-экономических показателей Республики Дагестан и Ставропольского края за 2012–2013 гг., млн руб.

Показатель	2012		2013		2014 (за 8 мес.)	
	СК	РД	СК	РД	СК	РД
Сумма налоговых поступлений по УСН	2 440,7	421,7	2 462,3	543,2	2 005,9	383,1
Объем строительных работ	44 663,7	75 717,3	48 008,4	88 405,3	40 182,1	35 066,6
Объем ввода жилых домов, тыс. м^2	1 333,0	1 435,9	1 132,0	1 536,4	471,7	637,7

Примечание. СК – Ставропольский край; РД – Республика Дагестан.

подпадающими под данный вид налогообложения, являются строительство и реализация ГСМ, большая часть доходов которых сейчас выведена из «тени» за счет активизации работы органов власти и налоговых органов. В дальнейшем это приведет к значительному увеличению поступлений по УСН.

Относительно единого налога на вмененный доход отметим, что он введен практически во всех субъектах РФ. Сущность любого налога, в том числе единого налога на вмененный доход, определяется его функциями. Данный налог носит преимущественно фискальный характер, выраженный стремлением государства решить проблему хронического недобора налогов. Регулирующая сторона единого налога на вмененный доход проявляется слабее, что, по мнению экономистов, связано, прежде всего, с недостаточной степенью проработанности механизма налогового администрирования.

Основной проблемой применения ЕНВД выступает проблема определения величины вмененного налога. В случае завышения сумм вмененного дохода взимание налога может привести к прекращению предпринимательской деятельности хозяйствующими субъектами или к их уходу в теневую экономику. Низкие суммы налога чреваты потерями для бюджета. В связи с этим ключевая проблема применения единого налога на вмененный доход – определение его оптимальной величины при учете интересов налогоплательщиков и государства.

Так, несмотря на то, что темп роста розничной торговли в Республике Дагестан за 2013 г. составил 105,8% (по сравнению со средними показателями по СКФО и РФ это больше на 4,0 и 5,1 п.п. соответственно), а по обороту розничной торговли на душу населения республика занимает второе место по СКФО (на 4,4% больше среднего уровня по СКФО), налоговые поступления по ЕНВД имеют отрицательную динамику. В 2013 г. налоговые поступления по ЕНВД составили 248,6 млн руб., снизившись на 29,9%, или на 106 млн руб. относительно 2012 г., а плановые задания были выполнены всего на 58%.

Основной причиной невыполнения индикативных показателей по ЕНВД в 2013 г. стала возможность налогоплательщиков с 01.01.2013 уменьшать сумму налога на всю сумму уплаченных страховых взносов (в предыдущие годы – только на 50%). В результате налоговые поступления от многих предпринимателей – плательщики ЕНВД не перечислялись в бюджет.

Отметим, что с 01.07.2014 организации – налогоплательщики ЕНВД должны были уплачивать налог на имущество организаций в отношении объектов недвижимого имущества, налоговая база по которым определяется как их кадастровая стоимость[2].

Кроме того, коэффициент К2 базовой доходности сейчас устанавливается решениями представительных органов власти муниципальных образований[3]. В Республике Дагестан установлен всего один коэффициент К2 базовой доходности, значения которого варьируются от 0,1 до 1,0 в зависимости от месторасположения и типа населенного пункта.

На взгляд автора, число коэффициентов необходимо увеличить до 6. При этом следует учитывать ряд особенностей:

– ассортимент товара в розничной торговле;

– тип предприятия общественного питания;

– уровень выплачиваемой заработной платы;

– численность населения муниципального образования;

– режим работы предприятий стационарной розничной торговли и общественного питания.

Особенности налогового администрирования индивидуальных предпринимателей и малых предприятий в сфере розничной торговли, оказания бытовых, автотранспортных услуг не позволяют налоговым органам эффективно контролировать правильность исчисления налоговой базы. Поскольку не были ликвидированы условия для ухода указанных налогоплательщиков от уплаты налогов и развития «теневого» бизнеса.

Во многих муниципальных образованиях Республики Дагестан показатели базовой доходности, оказывающие основное влияние на размер налогообложения вмененного дохода, установлены для организаций в заниженных размерах (из расчета применительно к индивидуальным предпринимателям), т.е. в размерах, не обеспечивающих компенсацию ранее уплачиваемых ими налогов (НДС, акцизы, налог на прибыль, налог на имущество и т.д.), что приводит к значительным потерям местного бюджета.

Таким образом, налоговые поступления от ЕНВД по-прежнему составляют малую долю в бюджете республики (лишь 1,8% от суммы налоговых платежей консолидированного бюджета Республики Дагестан за 2013 г.), что является следствием в том числе и недостаточно эффективного проведения мероприятий налогового администрирования.

В качестве основного метода налогового администрирования выступает налоговый контроль. Налоговый контроль – это вид деятельности уполномоченных органов налоговой администрации, реализуемый в различных формах в целях получения информации о соблюдении норм налогового законодательства и проверки полноты и своевременности исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и иными обязанными лицами.

Для оценки результатов осуществления налогового администрирования налоговыми органами в отношении субъектов малого предпринимательства на региональном уровне рассмотрим контрольную деятельность налоговых органов Республики Дагестан по упрощенной системе налогообложения и единому налогу на вмененный доход.

Эффективность мероприятий налогового контроля зависит, в первую очередь, от эффективности проведения выездных налоговых проверок. Важнейшими составными частями процесса планирования таких проверок являются формирование информационного массива данных о налогоплательщике и анализ этой информации, поскольку конечным ее результатом станет отбор налогоплательщиков с наибольшей вероятностью обнаружения налоговых правонарушений.

Налоговыми органами Республики Дагестан по специальным налоговым режимам – УСН и ЕНВД за 2013 г. проведены 172 выездные налоговые проверки и 67 469 камеральных проверок, по результатам которых доначислено платежей на общую сумму 62 141 тыс. руб., что на 303 тыс. руб. (0,5%) больше, чем по итогам 2012 г. (табл. 4).

[2] *Садыков М.А.* ЕНВД: переход на другие режимы приостановления «вмененной» деятельности // Налоговая политика и практика. 2014. № 12. С. 40.

[3] *Екимова К.В., Гришанов А.В.* Налоговая конкуренция на уровне муниципалитетов // Налоговая политика и практика. 2014. № 9. С. 28.

Таблица 4

Динамика налоговых проверок по налогам на совокупный доход по результатам контрольной деятельности в Республике Дагестан за 2010–2013 гг., ед

Проверка	Количество проведенных ВН			Количество проведенных КП			Отклонения по ВП		Отклонения по КП	
	2011	2012	2013	2011	2012	2013	2011–2012	2012–2013	2011–2012	2012–2013
По УСН и ЕНВД, всего	540	245	172	79 718	77 577	67 469	–295	73	–2141	–10 178
По УСН	392	193	138	12 178	11 498	10 697	–199	–55	–678	–680
По ЕНВД	148	52	34	67 540	66 079	56 772	–96	–18	–1 461	–9 307

Примечание. ВП – выездные проверки; КП – камеральные проверки.

Но отметим, что эффективность налоговых проверок снизилось. По упрощенной системе налогообложения в 2013 г. проведено 138 выездных проверок и 10 697 камеральных налоговых проверок. Однако, если в 2013 г. количество выездных проверок уменьшилось на 55, или 28,5% относительно 2012 г. (в 2012 г. – 193, в 2011 г. – 392), то суммы доначислений по данному налогу снизились за аналогичный период на 19,1%.

По специальному режиму ЕНВД в 2013 г. количество выездных проверок уменьшилось на 18 ед. или 34,6% относительно 2012 г. (в 2012 г. – 52; в 2011 г. – 148; в 2010 г. – 111), а суммы налоговых доначислений снизились на 61,1%.

Конечно, данный факт может свидетельствовать о снижении налоговых нарушений и добровольной уплате налогов. Однако необходимо иметь в виду, что уменьшение доли доначислений в общем объеме их поступлений, на взгляд автора, недостаточно характеризует работу налоговых органов, так как структура доначислений (сумма налога, штрафные санкции и пени) за предыдущие периоды не всегда могут соответствовать сложившему уровню инфляции, а также изменениям в налоговом законодательстве и связанным с ними поступлениям налогов.

Отметим, что согласно данным УФНС по Республике Дагестан за 2011–2013 гг. из суммы всех доначислений по налогам УСН и ЕНВД в абсолютном выражении преобладают доначисления от налоговых проверок в рамках УСН. В 2013 г. доначисления в рамках УСН составили 76%, а по ЕНВД – лишь 24% от суммы всех доначислений от налогов на совокупный доход (табл. 5).

Отметим, что в рамках УСН в 2013 г. из всей суммы доначислений в рамках специальных режимов преобладают доначисления от выездных налоговых проверок (83,6%), вклад камеральных проверок скромнее (16,6%).

Исследование показало, что снижение сумм налоговых доначислений вызвано сокращением количества выездных проверок. При этом напомним, что в 2013 г. суммы доначислений уменьшились по УСН на 19,1% и по ЕНВД – на 61,1% относительно 2012 г. Однако во многих инспекциях республики процент взыскания доначисленных сумм налоговых и иных обязательных платежей остается низким по сравнению со среднереспубликанскими данными. Это позволяет сделать вывод об имеющемся несоответствии между фискальной направленностью налоговой системы, способностью фискального аппарата выполнять свои функции по контролю за соблюдением налогового законодательства и объективными условиями (тяжелое финансовое положение отдельных субъектов налогообложения), не позволяющими взыскивать в полной мере доначисленные платежи в результате контрольной деятельности.

Сложившаяся ситуация требует повышения эффективности контрольной работы налоговых

Таблица 5

Динамика сумм налоговых доначислений по результатам выездных налоговых проверок в рамках применения УСН и ЕНВД для отдельных видов деятельности за 2011–2013 гг., тыс. руб.

Специальный налоговый режим	2011	2012	2013	Отклонения в 2011 к 2012		Отклонения в 2012 к 2013	
				тыс. руб.	в процентах	тыс. руб.	в процентах
УСН	26 084	27 228	21 944	1 144	4,4	–5 284	–19,4
ЕНВД	1 169	1 202	468	33	2,8	–734	–61,1
Итого…	***27 253***	***28 430***	***22 412***	***1 177***	***4,3***	***–6 018***	***–21,2***

органов, совершенствования всех используемых приемов и методов.

Ключевым стратегическим направлением совершенствования работы налоговых органов считается внедрение в практику новых, основанных на современных информационных и аналитических технологиях форм и методов налогового контроля. В настоящее время налогоплательщик стал грамотнее, а недобросовестный налогоплательщик – изворотливее.

Среди выявленных нарушений налогового законодательства в основном встречаются следующие:

– неполное отражение в учете и в налоговых расчетах выручки от реализации продукции, прибыли от внешнеэкономической деятельности и внереализационных операций;

– завышение себестоимости на сумму затрат, не относящихся к производству продукции, работ и услуг;

– занижение налоговой базы;

– неправомерное применение льгот и ставок налогов.

В современных условиях основные схемы уклонения от налогообложения основаны на применении двойной бухгалтерии, а также сложных механизмов сокрытия объектов налогообложения, связанных с использованием посреднических компаний, кредиторов, поставщиков и покупателей их продукции. Обнаружить такие схемы на базе применения одного метода проверки учетной документации просто невозможно.

Необходимо в условиях проводимых трансформационных преобразований и реальных достижений в воспитании нового типа налогоплательщика, уважающего налоговое законодательство и по собственной воле уплачивающего налоги, закрепить в налоговом законодательстве принцип «виновности налогоплательщика», который принят в большинстве развитых государств. Следует также предоставить налоговым органам право взыскивать с налогоплательщика-организации налоговые санкции в неоспоримом порядке в случае необжалования в установленный срок заключения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности. При этом целесообразно освобождать от уголовной ответственности за налоговое преступление налогоплательщиков в связи с добровольной явкой с повинной.

Рациональный, целенаправленный отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок можно осуществлять путем использования различных методов отбора. Важно помнить, что эффективным считается только комплексное применение этих методов, основанное на использовании всей имеющейся в налоговом органе информации о состоящих на налоговом учете налогоплательщиках, которая может быть получена из различных источников.

Проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок приобретает особенную значимость в условиях частых нарушений налогового законодательства, свойственных для современного этапа экономического развития РФ, в условиях трансформационных преобразований. В данной ситуации необходимым условием повышения эффективности системы налогового контроля является максимальная концентрация усилий налоговых органов на проверках тех категорий налогоплательщиков, возможность обнаружения нарушений у которых представляется наиболее реальной.

Поэтому в целях усиления контрольной деятельности налоговых органов в рамках специальных режимов необходимо, в первую очередь, усилить аналитическую составляющую оценки деятельности субъектов малого бизнеса, а также шире использовать информацию от третьих лиц, повышать качество налогового администрирования в части планирования проверок и прогнозирования налоговых поступлений.

Не секрет, что эффективность налогового контроля находится в зависимости от верного выбора форм, методов и видов налогового контроля. Следует совершенствовать межведомственное взаимодействие фискальных и правоохранительных органов государственной власти. Весомым направлением может стать организация контроля за деятельностью недобросовестных налогоплательщиков, выплачивающих заработную плату в конвертах, имеющих просроченную задолженность по налогам или отражающих в налоговой отчетности заниженные сведения о своей работе.

В процессе отбора предприятий-налогоплательщиков для выездных проверок необходимо использовать самые разнообразные способы получения информации о налогоплательщике:

– исследование уровня и динамики основных характеристик финансово-хозяйственной деятельности организаций, в том числе их сравнительный анализ с данными, приобретенными по подобным предприятиям;

– проверка закономерной связи между различными отчетными и расчетными показателями;

– оценка бухгалтерской отчетности и налоговых расчетов с точки зрения достоверности отдельных отчетных характеристик;

– обнаружение сомнительных факторов или несоответствий, указывающих на вероятное несоблюдение налоговой дисциплины.

Эффективность процедур налоговых проверок считается непременным условием обеспечения четкого функционирования всей системы налогового контроля. В связи с этим совершенствование используемых в процессе контрольной работы методик является, по мнению автора, одной из важнейших задач. Разработка единой, всеохватывающей процедуры контрольных проверок, предусматривающей все этапы проведения – от выбора объектов проверок до оформления и реализации их результатов, позволит улучшить организацию контрольной работы налоговых органов.

Исходя из социально-политической значимости проблемы повышения эффективности налогового контроля, целесообразно реализовать меры, направленные на увеличение налоговой базы за счет выявления получателей прибыли, укрываемой от налогообложения. Крайне важно продолжить работу по воспитанию у населения налоговой культуры, формированию нового менталитета налогоплательщика. Необходимо использовать все возможные средства (телевидение, периодическую печать, Интернет и. т.д.) для постоянного и повсеместного разъяснения гражданам положений налоговой политики государства, разъяснения им необходимости и выгодности добровольного и сознательного соблюдения налогового законодательства.

На взгляд автора, следует анализировать результаты выездных налоговых проверок по группам взаимосвязанных лиц за последние три года на рабочих совещаниях в УФНС с приглашением представителей налоговых инспекций, проводивших выездные налоговые проверки. На таких совещаниях можно определять целесообразность проведения повторных выездных налоговых проверок с привлечением правоохранительных органов. Информация о проверяемых налогоплательщиках должна заноситься в информационные ресурсы ФНС России, доступные для сотрудников налоговых органов страны.

Предлагаемые меры не только позволят увеличить собираемость налогов, но и будут способствовать устранению противоречия между государством и налогоплательщиком. Кроме того, указанные рекомендации окажут положительное влияние на отбор налогоплательщиков и организацию планирования выездных налоговых проверок, повысят эффективность их проведения.

Наиболее распространенные схемы уклонения от налогообложения, основанные на использовании двойной бухгалтерии, а также сложных механизмах сокрытия налогообложения, связанных с использованием фирм-однодневок, выявить на основе проверки учетной документации невозможно. Поэтому в настоящее время главной задачей налоговых органов, на решение которой должны быть направлены все усилия, становится усиление аналитической составляющей работы налоговых органов, внедрение в практику налогового контроля комплексного, системного экономико-правового анализа финансово-хозяйственных субъектов экономики.

Для сокращения возможностей уклонения от налогов при применении специальных режимов важно, на взгляд автора, идентифицировать предпринимательские структуры в целях налогообложения с учетом аффилированных компаний (лиц). Определение понятия «аффилированные лица» необходимо ввести в ст. 11 Налогового кодекса РФ и использовать этот термин для выявления налоговых схем, направленных на сокрытие налогов.

Специальные режимы как льготные режимы не должны применяться организациями, входящими в крупную сеть, а также организациями, аффилированными с крупными и средними организациями, вступающими с ними в сделки исключительно для снижения налоговых расходов. Так, если собственник (группа собственников) владеет десятками организаций (например, торговой сетью), то следует (на основе соответствующего положения Налогового кодекса РФ) признать его (их) аффилированным лицом в целях налогообложения, что будет основанием для невозможности применения им специальных налоговых режимов.

Аналогично, если важнейшие функции организаций централизованы и/или взаимозависимы (единое управление, снабжение и пр.), то в этом случае такая группа организаций должна считаться единым комплексом (аффилированным лицом), что должно послужить причиной невозможности применения специальных режимов.

Именно в специальных режимах налогообложения наиболее выгодно применять нелегальные схемы ухода от всех налогов, в том числе и «конвертную» оплату труда. По оценкам ФНС России, «серые» схемы выплаты денежного вознаграждения используют от 25 до 50% отечественных компаний.

Итак, проведенное исследование показало, что действующая в России система специальных налоговых режимов пока не смогла решить всех поставленных перед ней задач. Она недостаточно эффективна как с точки зрения увеличения налоговых поступлений, выхода предприятий из теневого сектора, так и с точки зрения упрощения налогообложения для налогоплательщиков, особенно для малого бизнеса. Поэтому и дальше необходимо принимать меры, направленные на выявление недобросовестных налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы.

Именно поэтому, по мнению автора, наиболее актуальными направлениями совершенствования законодательства, регулирующего отношения, связанные со специальными режимами налогообложения, является уточнение перечня лиц, имеющих право на их применение.

Кроме того, в целях совершенствования системы налогообложения важно также скорректировать порядок взыскания субъектами малого предпринимательства потерь, понесенных из-за неправомерных действий налоговых органов. Следует установить финансовую ответственность контролеров для предотвращения фактов их незаконных действий и, таким образом, гарантировать компенсацию потерь субъектов малого бизнеса.

В результате доработки действующих законов на базе выводов о перспективах специальных налоговых режимов целесообразно продолжить дальнейшее совершенствование системы налогового администрирования субъектов малого предпринимательства в современной России.

Список литературы

1. *Абрамчик Л.Я*. Налоговое администрирование в системе финансового контроля // Финансовое право. 2005. № 6. С. 3–7.
2. *Васькин Н.В*. О ЕНВД для отдельных видов деятельности // Налоговый вестник. 1998. № 5. С. 56.
3. *Гончаренко Л.И*. Налоговое администрирование: дискуссионные вопросы понятийного аппарата. М.: Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации, 2005. С. 3–7.
4. Динамика развития малого бизнеса в регионах России в 2013 г. Ежеквартальный информационно-аналитический доклад. М.: НИСИПП, 2014. С. 13.
5. *Екимова К.В. Гришанов А.В*. Налоговая конкуренция на уровне муниципалитетов // Налоговая политика и практика. 2014. № 9. С. 28.
6. *Иванов А.Г*. Понятие администрирования налогов. URL: http://www.counsel.ru/assets/files/Ivanov%20A.G._ponjatie_administrirovanija_nalogovpdf.
7. *Иманшапиева М. М., Мусаева Х.М*. Анализ и оценка практики налогообложения субъектов малого предпринимательства (по материалам Республики Дагестан) // Налоги и налогообложение. 2012. № 4. С. 35–43.
8. Налоговая политика России – непростые задачи и сложные вызовы // Финансы. 2014. № 11. С. 51.
9. *Ногина О.А*. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб.: Питер, 2002. С. 48.
10. *Пансков В.Г*. О пополнении доходной части бюджетной системы // Финансы. 2014. № 8. С. 3–8.
11. *Перонко И. А., В.А. Красницкий*. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2014. № 37. С. 24.
12. *Садыков М.А*. ЕНВД: переход на другие режимы, приостановление «вмененной» деятельности // Налоговая политика и практика. 2014. № 12. С. 40–42.

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

14. *Цибин А.В.* Привлечение сторонних консультантов как инструмент повышения эффективности процедур налогового администрирования в Российской Федерации // Бухучет. 2012. № 4. С. 17.

15. *Шувалова Е.Б., Шувалов А.Е., Солярик М.А., Федоров П.Ю.* Методология и методика государственного налогового контроля (экономико-правовой аспект). М.: МЭСИ, 2010. 415 с.

16. *Шувалова Е.Б., Шувалов А.Е., Солярик М.А., Федоров П.Ю., Ермаков В.В., Аксенова А.А., Самуйлов И.В., Михайловская Д.М.* Теория и практика государственного налогового контроля на этапе инновационного развития экономики Российской Федерации. М.: МЭСИ, 2011. 498 с.

ISSN 2311-8709 (Online)
ISSN 2071-4688 (Print)

Fiscal System

TAX ADMINISTRATION OF SMALL BUSINESSES SUBJECT TO SPECIAL TAX TREATMENT (THE REPUBLIC OF DAGESTAN CASE)

Mazika M. IMANSHAPIEVA

Dagestan State Agricultural Academy, Makhachkala, Republic of Dagestan, Russian Federation
Mazika21@rambler.ru

Article history:
Received 22 October 2014
Received in revised form
3 March 2015
Accepted 23 March 2015

Keywords: administration, small businesses, taxes, tax treatment, tax rates

Abstract
Importance The article emphasizes the importance and relevance of budgetary regulation and tax administration in relation to small businesses in the Russian Federation, considering transformations designated to eliminate consequences of the economic crisis.
Objectives Considering the specifics of small businesses, I explain why it is necessary to tighten tax policies to govern their operations. I note that Russia has big expectations in relation to small business development, as it may help solve contemporary difficulties in the Russian economy, i.e. to increase the effectiveness of production and trade, maintain population's employment, and increase budgetary revenues.
Methods The research involves general scientific methods (observation, logic, structural and functional analysis, economic analysis, integrity, analogy) and special-purpose approaches and procedures (comparison, generalization, sampling, and grouping).
Results The study presents recommendations on improving the mechanism for collecting and paying taxes under special tax treatments applicable to small businesses, and on enhancing the quality of tax control. The research identifies additional measures enabling to prevent small businesses from tax evasion.
Conclusions and Relevance To increase the quality of tax administration of small businesses, it is reasonable to implement a set of measures intended to make tax authorities' activity more efficient, and to enhance taxation of small businesses, as well as to detect and prevent the violation of tax laws.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

References

1. Abramchik L.Ya. Nalogovoe administrirovanie v sisteme finansovogo kontrolya [Tax administration as part of financial control]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2005, no. 6, pp. 3–7.
2. Vas'kin N.V. O ENVD dlya otdel'nykh vidov deyatel'nosti [On uniform tax on imputed income for some types of activities]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 1998, no. 5, p. 56.
3. Goncharenko L.I. *Nalogovoe administrirovanie: diskussionnye voprosy ponyatiinogo apparata* [Tax administration: disputable issues of the conceptual framework]. Moscow, Financial Academy under Government of Russian Federation Publ., 2005, pp. 3–7.
4. *Dinamika razvitiya malogo biznesa v regionakh Rossii v 2013 g. Ezhekvartal'nyi informatsionno-analiticheskii doklad* [Dynamics of small business development in Russian regions in 2013. Quarterly information and analytical report]. Moscow, National Institute for Systemic Studies of Entrepreneurial Problems Publ., 2014, p. 13.
5. Ekimova K.V., Grishanov A.V. Nalogovaya konkurentsiya na urovne munitsipalitetov [Tax competition at the level of municipalities]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2014, no. 9, p. 28.
6. Ivanov A.G. *Ponyatie administrirovaniya nalogov* [The concept of tax administration]. Available at: http://www.counsel.ru/assets/files/Ivanov%20A.G._ponjatie_administrirovanija_nalogovpdf. (In Russ.)
7. Imanshapieva M.M., Musaeva Kh.M. Analiz i otsenka praktiki nalogooblozheniya sub"ektov malogo predprinimatel'stva (po materialam Respubliki Dagestan) [Analyzing and evaluating the practice of collecting taxes from small businesses (the Republic of Dagestan case)]. *Nalogi i nalogooblozhenie = Taxes and Taxation*, 2012, no. 4, pp. 35–43.

8. Nalogovaya politika Rossii – neprostye zadachi i slozhnye vyzovy [The tax policy of Russia: difficult tasks and complicated challenges]. *Finansy = Finance*, 2014, no. 11, p. 51.

9. Nogina O.A. *Nalogovyi kontrol': voprosy teorii* [Tax control: issues of the theory]. St. Petersburg, Piter Publ., 2002, p. 48.

10. Panskov V.G. O popolnenii dokhodnoi chasti byudzhetnoi sistemy [About replenishment of revenues of the budgetary system]. *Finansy = Finance*, 2014, no. 8, pp. 3–8.

11. Peronko I.A., Krasnitskii V.A. Nalogovoe administrirovanie [Tax administration]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2014, no. 37, p. 24.

12. Sadykov M.A. ENVD: perekhod na drugie rezhimy, priostanovlenie "vmenennoi" deyatel'nosti [Uniform Tax on Imputed Income: transition to other tax treatments, suspending 'imputed' activities]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2014, no. 12, pp. 40–42.

13. Khomyakov A.P. K voprosu o ponyatii i pravovoi prirode nalogovogo administrirovaniya [On the concept and legal nature of tax administration]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2011, no. 4, pp. 34–38.

14. Tsibin A.V. Privlechenie storonnikh konsul'tantov kak instrument povysheniya effetivnosti protsedur nalogovogo administrirovaniya v Rossiiskoi Federatsii [Involvement of third-party consultants as an instrument to increase the efficiency of tax administration procedures in the Russian Federation]. *Bukhuchet = Accounting*, 2012, no. 4, p. 17.

15. Shuvalova E.B., Shuvalov A.E., Solyarik M.A., Fedorov P.Yu. *Metodologiya i metodika gosudarstvennogo nalogovogo kontrolya (ekonomiko-pravovoi aspekt)* [Methodology and technique of State tax control (economic and legal aspects)]. Moscow, MESI Publ., 2010, 415 p.

16. Shuvalova E.B., Shuvalov A.E., Solyarik M.A., Fedorov P.Yu., Ermakov V.V., Aksenova A.A., Samuilov I.V., Mikhailovskaya D.M. *Teoriya i praktika gosudarstvennogo nalogovogo kontrolya na etape innovatsionnogo razvitiya ekonomiki Rossiiskoi Federatsii* [Theory and practice of State tax control at the stage of innovative development of the economy of the Russian Federation]. Moscow, MESI Publ., 2011, 498 p.