

**МИНОБРНАУКИ РОССИИ**  
**Федеральное государственное бюджетное образовательное**  
**учреждение высшего образования**  
**«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ**  
**ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**ИМЕНИ Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»**

Кафедра «Финансы и кредит»

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЫ**  
**(БАКАЛАВРСКОЙ РАБОТЫ)**

по направлению 38.03.01 Экономика профиль «Финансы и кредит»  
студентки 4 курса 413 группы экономического факультета

Саргсян Ани Давидовны

**«Сравнительный анализ налогового администрирования в России,  
Германии и США»**

Научный руководитель  
доцент кафедры «Финансы и кредит»,  
к.э.н., доцент

\_\_\_\_\_ М.В.Голубниченко

Зав. кафедрой «Финансы и кредит»,  
к.э.н., доцент

\_\_\_\_\_ О.С.Балаш

Саратов 2019

**Актуальность выпускной квалификационной работы** заключается в том, что одной из главных задач налоговой системы государства является выполнение фискальной функции путем законного осуществления взимания налогов с налогоплательщиков.

**Целью** выпускной квалификационной работы является провести сравнительный анализ налогового администрирования в России, Германии, США.

В работе поставлены следующие **задачи**:

1. рассмотреть налоговое администрирование как обязательный элемент налоговой системы страны
2. изучить основные методы и формы налогового администрирования в России
3. дать сравнительную характеристику налогового администрирования в России, Германии и США
4. предложить направления совершенствования налогового администрирования в России.

**Объектом исследования** в данной работе является налоговое администрирование как элемент налоговой системы РФ.

**Предметом исследования** являются особенности налогового администрирования в России, Германии и США.

**Методика исследования** в выпускной квалификационной работе основана на проведении сравнительного и экономико-статистического анализа путем использования обобщающих показателей анализа, оценки и наблюдения.

**Теоретическая значимость** исследования состоит в возможности использования теоретических методов анализа для совершенствования налогового администрирования в России.

**Практическая значимость** данной работы определяется возможностью использования выводов и предложений, сформулированных в

исследовании для совершенствования налогового администрирования в России.

**Информационную базу исследования** в выпускной квалификационной работе составили Налоговый кодекс РФ, другие официальные документы, регулирующие систему налогового контроля, а также научные публикации ученых и учебная литература по налогообложению.

**Структура выпускной квалификационной работы** обусловлена логикой ее содержания и поставленными задачами. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, двух глав и заключения. В первой главе подробно рассматриваются теоретические основы исследования налогового администрирования в современных условиях, ее элементы, методы и формы, а также налоговые органы администрирования в России. Во-второй главе проводится сравнительный анализ налогового администрирования в России и в зарубежных странах, а именно: отличительная характеристика, особенности налогового контроля и направления совершенствования. В выпускной квалификационной работе также будут рассмотрены меры, которые позволяют повысить эффективность налогового контроля, ее способы взаимодействия с налогоплательщиками для достижения высокого уровня налоговой дисциплины.

Теоретическая основа исследования в выпускной квалификационной работе составили научные публикации ученых и учебная литература по налогообложению. Так, проблемы налогового администрирования в России нашли освещение в научных трудах Я.С. Глущенко, Л.Н. Лыкова, И.А. Самсоновой, А.Б. Тлисовой, С.В. Шаровой, И.К. Салиханова, В.Б. Пенькова, А.А. Николаевой, Л.П. Куракова, С.А. Меньшикова. Исследованием особенностей налогового администрирования в Германии и США занимались авторы, такие как А.И. Азарова, С.В. Гардаш, Е.А. Егорова, И.И. Иванов, Э.Б. Иткинсон, М. Ларо, В.С. Ажаева, И.Н. Пономарева, Е.Б. Шувалова, К.Т. Эеберг.

## Характеристика основных глав работы.

В первой главе под названием «Теоретические основы исследования налогового администрирования в современных условиях» рассматриваются понятие налогового администрирования как обязательного элемента налоговой системы страны, ее основные методы и формы и центральные налоговые органы, обеспечивающие эффективный налоговый контроль.

Понятие «администрирование» возникло от латинского языка «administration», что в переводе означает «управление», «регулирование». Однако в российской практике понятие «администрирование» редко применяется в экономической литературе. Налоговое администрирование является неотъемлемой частью налоговой системы, так как данное понятие понимается как комплекс налоговых мер, принимаемых налоговыми органами. Таким образом, без налогового администрирования не может стабильно существовать ни одно государство.

Современная налоговая реформа обеспечивает качественный и своевременный налоговый контроль благодаря определению и четкому разграничению обязанностей, как налогоплательщиков, так и налоговых органов. Своевременное пополнение государственного бюджета путем начисления налогов во многом зависит от утвержденной политики деятельности налоговых органов. Для повышения качества результативности налогового контроля предусматривают деление данного понятия на методы. Выделяют такие методы налогового администрирования: налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль.

Таблица 1 – Методы налогового администрирования<sup>1</sup>

Методы налогового администрирования	Обозначение
Налоговое планирование	Целенаправленные методы, применяемые организациями с целью минимизации ставок налоговых платежей. Основополагающей целью является оптимизация работоспособности организации на законном основании путем применения экономических методов уменьшения

<sup>1</sup>Таблица составлена автором по данным сайта ФНС о методах налогового контроля [Электронный ресурс] URL: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/fts/official\\_data/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/official_data/)

	налоговых потерь по налогу, либо по группе налогов. Выделяют стратегическое и текущее налоговое планирование. Первое подразумевает в себе обзор, прогноз и оценку различных вариантов изменения показателей организации, а также возможность интерпретации и рассмотрения всевозможных вариантов управления денежными ресурсами, документами, товарами. А текущее планирование основывается на проведении различных мероприятий по налоговым обязательствам организаций и исследование вероятностных событий отклонения показателей деятельности организаций.
Налоговое регулирование	Соединение способов влияния государства на производство, повышая или понижая налоговые ставки (налог на прибыль, косвенный налог). При помощи данного механизма происходит обеспечение и поддержание спроса и предложения, вводя специальные налоги (акцизы, налог на нефть, на садоводство) при ограничении спроса, образование целесообразного соотношения между потреблением и накоплением, поддержание инвестиционного развития, развитие самозанятого населения при введении налоговых льгот, регулирование темпа инфляции, создание благоприятной среды для организаций, занимающихся инновационной деятельностью.
Налоговый контроль	Определяется налоговым кодексом, показывающим пути взимания налогов и сборов, соблюдения законодательства налогоплательщиками. Выделяют основные цели: своевременный контроль поступлений налогов и сборов, оптимизация деятельности налоговых инспекций, контроль над целенаправленным применением налоговых льгот.

Налоговое администрирование достигает единства правовой базы взимания налогов при минимально возможных затратах, сочетая в себе методы регулирования и контроля. Исходя из вышесказанного, можно выделить следующие формы налогового администрирования:

- 1) Оформление и оценка налогоплательщика
- 2) Способы и методы обработки данных и отчетности
- 3) Проверка за своевременным поступлением налогов в бюджет
- 4) Камеральные и выездные налоговые проверки
- 5) Контроль над правильным оформлением штрафов и наложением санкций.

Федеральная налоговая служба является главным контролером деятельности налоговых органов, находящихся в ее подчинении. Это, своего

рода, многоуровневая объединенная система, которая предназначена для исполнения фискального законодательства и других обязательств по налоговой деятельности.

Систематика деления налоговых органов имеет многоступенчатую структуру, каждая из которых отвечает за предназначенную область деятельности (рисунок 1):



Рисунок 1 – Системное деление налоговых органов<sup>2</sup>

Налоговые органы испытали большие изменения на протяжении временного периода. Расширялась сама налоговая система, ее основа, значения, понятие. Появились новые подразделения, приобретающие все более совершенные направления и цели деятельности органов. Единая централизованная система теперь образует общее налоговое объединение, в которое иерархично входят федеральные, региональные, местные и муниципальные инспекции. Все принятые меры направлены на функционирование государственного бюджета, своевременное исполнение обязательств по его пополнению, исполнение Налогового законодательства.

<sup>2</sup>Рисунок составлен автором по данным сайта ФНС о налоговых подразделениях [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/rn77/>

Налоговые органы, решая определенные вопросы на федеральном, государственном и региональном уровне, взаимодействуют с Конституцией РФ, Налоговым кодексом, нормативными правовыми актами.

Во второй главе под названием «Анализ налогового администрирования в России, Германии и США» дается сравнительная характеристика системы налоговых органов России, Германии и США, анализ взимания основных налогов, особенности налогового контроля и направления совершенствования системы налогового администрирования в России.

Налоговые органы РФ – это общая совокупность надзора за соблюдением Налогового кодекса РФ, безошибочностью вычислений и своевременностью начисления налогов и других обязательных платежей, также соблюдение валютного законодательства. Налоговая система, как ранее утверждалось, состоит из Федеральной налоговой службы и ее составных подразделений, регулирующихся Налоговым законодательством.

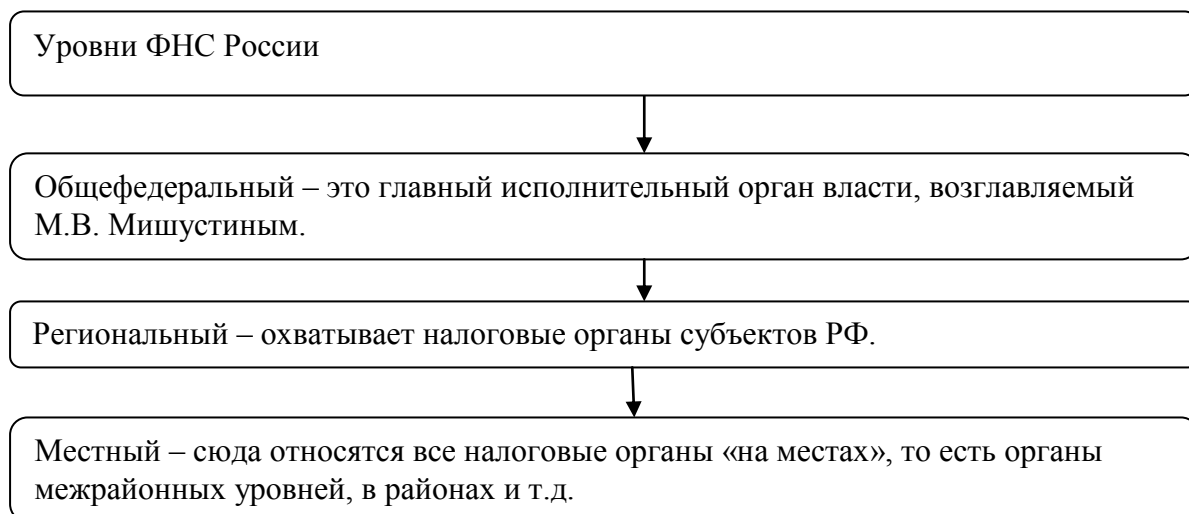


Рисунок 2 – Уровни ФНС России<sup>3</sup>

Федеральная налоговая служба занимается вопросами, касающимися регулированием всех налогов и сборов, управлением инспекций всех уровней и т.д. Работа ФНС также касается и алкогольной и табачной продукции, его

<sup>3</sup> Рисунок составлен автором по данным сайта ФНС о уровнях ФНС [Электронный ресурс] URL: <https://www.nalog.ru/rn77/wokl>

налогообложения. Существуют 3 основных уровня ФНС РФ – это общедоделальный, региональный и местный, в каждом из которых сфокусированы еще более мелкие инспекции (межрегиональные, региональные, районные, местные), которые представлены на рисунке 2.

Налоговое управление США – это главенствующий орган, занимающийся всеми вопросами по сбору налогов и иных обязательных платежей. Крупнейший федеральный орган – это Служба внутренних доходов США, которая включается в отдел Министерства финансов США. Она выполняет фискальную функцию, также является налоговым регулятором при взыскании имущества и имеет такие полномочия, как проведение определенных мероприятий по отношению к правонарушителям. Поскольку процесс налогообложения варьируется на уровне штата и на местном уровне, можно сосредоточиться на федеральном уровне. Служба внутренних доходов отвечает за обеспечение соблюдения налогового законодательства, принятого Конгрессом.

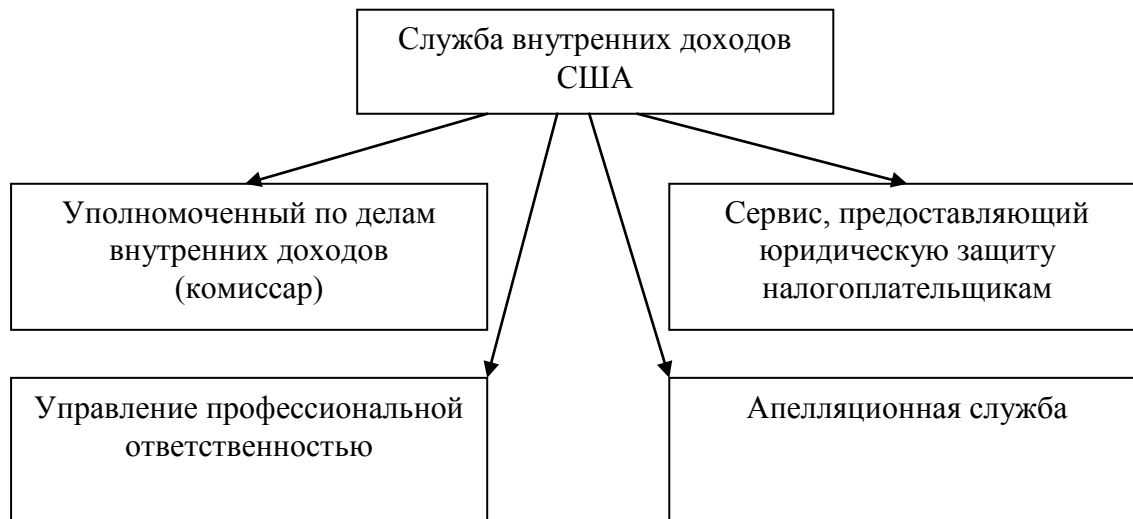


Рисунок 3 – Основные участники деятельности и структурные подразделения Службы внутренних доходов США<sup>4</sup>

<sup>4</sup>Рисунок составлен автором по данным сайта Tax Administration о деятельности структурных подразделений США [Электронный ресурс] URL: <https://taxfoundation.org/center/state-tax-policy/>



Федеральные налоги создаются Конгрессом США, который принимает законы, регулирующие налогооблагаемую сумму и сумму налога.

Служба внутренних доходов США состоит из основных его участников деятельности и структурных подразделений, показанных на рисунке 3.

Федеральное министерство финансов – высший федеральный орган в Германии. Министерство финансов также является главным федеральным ведомством, задачи которого конкретно указаны в Конституции и чей статус как таковой не должен нарушаться (в противном случае федеральный канцлер вправе создавать или распускать министерства в рамках своих организационных полномочий). Основными обязанностями данного органа являются введение налоговой, бюджетной и фискальной политики. Кроме того, Министерство финансов имеет в своих полномочиях юридический надзор федеральных органов власти.

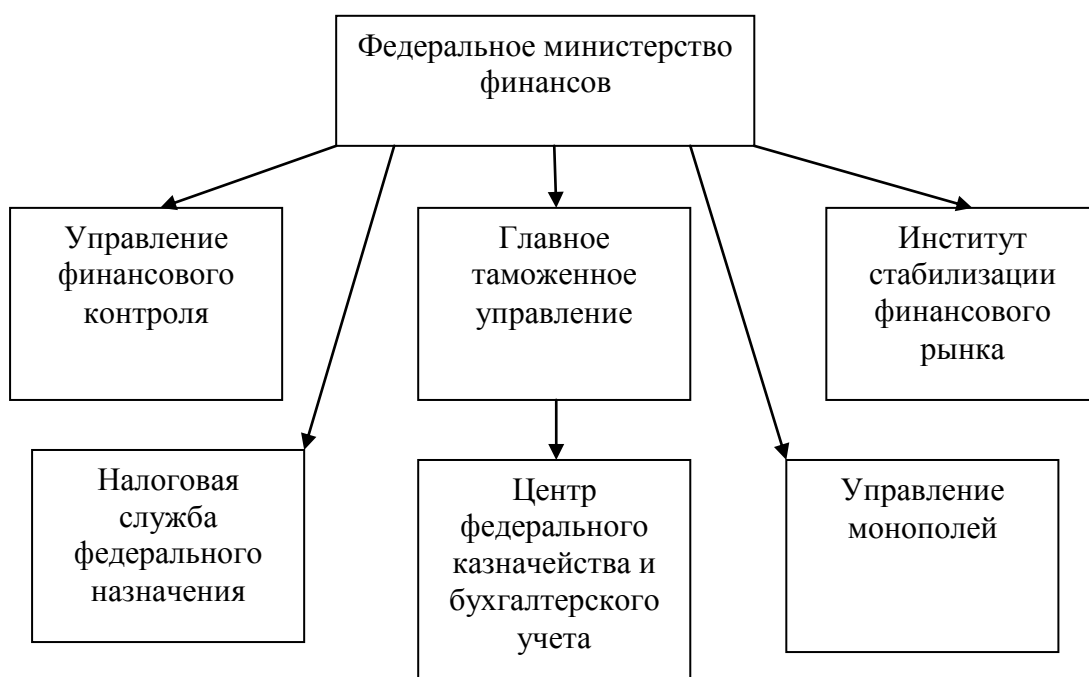


Рисунок 4 – Структура налоговых органов в Германии<sup>5</sup>

Высшие налоговые органы, объединяющие все подразделения в Германии, имеют абсолютное право выполнять ряд функций, позволяющих

<sup>5</sup>Рисунок составлен автором по данным сайта Expatica о структуре налоговых органов [Электронный ресурс] URL: <https://www.expatica.com/de/finance/taxes/income-tax-in-germany-for-employees-108112/>

устанавливать законы, касающиеся деятельности налоговых органов, отменять их, перераспределять властные полномочия между налоговыми подразделениями.

Соединенные Штаты Америки объединяют в себе 50 штатов, каждый из которых формирует свой бюджет. Налоговые органы США имеют право проводить свободную налогово-бюджетную политику на определенной территории. Стоит отметить, что 80% собранных налогов отводятся собственному бюджету штатов, а оставшиеся 20% уходят в федеральный грант. Налоговая система США действует через такие налоговые инструменты как прогрессивная шкала налогообложения, облагающаяся на доходы корпораций через увеличение налоговых ставок при повышении налогооблагаемой ставки, и при введении специального налога на сверхприбыль (ее ставка может достигать до 90%) при условии, что прибыль налогоплательщика достигает больших размеров по сравнению со среднеотраслевой.

Налоговая система США трехуровневая, состоящая из федеральных налогов, налогов штатов и местных налогов. В законодательстве США указывается право налоговых органов местного назначения и штатов самостоятельно утверждать собственные налоги.

Таблица 2 – Виды налогов в США<sup>6</sup>

Федеральные налоги	Налоги штатов	Местные налоги
Подходный налог населения	Подходный налог населения	Подходный налог населения
Налоги с доходов корпораций	Налоги с доходов корпораций	Налоги с доходов корпораций
Акцизы	Акцизы	Акцизы
Налог с наследства и дарений	Налог с наследства и дарений	Налог с наследства и дарений
Таможенные пошлины	Налог с продаж	Налог с продаж
Страхование и пенсия	Поимущественные налоги	Поимущественные налоги
	Налог на транспорт	Налог на транспорт
		Экологические налоги

<sup>6</sup>Таблица составлена автором по данным сайта Tax Administration об основных видах налогов в США [Электронный ресурс] URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/>

Взимание налогов в Российской Федерации и в Соединенных Штатах имеют схожую структуру. Оба государства разделяют налоги на три вида: федеральные, региональные и местные, но по своему строению на всех трех уровнях в РФ взимание налогов намного легче, чем в США.

Федеральные налоги РФ обязательны к уплате на всей территории страны, и в свою очередь они отменяются, изменяются или принимаются только Налоговым Кодексом РФ. К Федеральным налогам относятся:

- 1) Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)
- 2) Налог на прибыль организаций взимается с финансовых результатов деятельности организаций

- 3) Налог на добавленную стоимость (НДС)

- 4) Акцизы

- 5) Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)

- 6) Водный налог

Региональные налоги вводятся в субъектах России и устанавливаются законодательно Налоговым кодексом РФ. К региональным налогам относятся:

- 1) Налог на имущество организаций

- 2) Налог на игорный бизнес

- 3) Транспортный налог

Местные налоги устанавливаются органами государственной власти на местном уровне и направляются в местный бюджет. К местным налогам относятся:

- 1) Земельный налог

- 2) Налог на имущество физических лиц

- 3) Торговый сбор

Рассмотрев налоговые системы США и России, их функционирование, можно провести сравнительный анализ различных аспектов налогового администрирования. Для начала стоит провести сравнительный анализ

налоговых систем России и США, сопоставив критерии взимания налогов друг с другом (таблица 3).

Таблица 3 – Сравнительный анализ систем налогов России и США<sup>7</sup>

Объект сравнения	Россия	США
НДС	Облагается	Отсутствует
Налоги, база которых является выручка от реализации продукции (кроме НДСП)	Облагается	Существует только налог на добычу полезных ископаемых
Использование вычетов из корпорационного дохода из дивидендов, которые исключают возможность двойного налогообложения	Отсутствует	Присутствует
Различные виды минимального налога с физических и юридических лиц	Отсутствует	Присутствует
Общая для всех организаций система уплаты ежеквартальных платежей подоходного налога от первоначального предполагаемого дохода	Частично присутствует	Применяется
Удержание налога акционеров от их выплаченных дивидендов	Применяется	Отсутствует
Прогрессивная шкала корпорационного подоходного налога	Не применяется	Применяется
Использование нескольких шкал индивидуального подоходного налога в случаях определенного статуса налогоплательщика и раздельного налогообложения супругов	Не применяется	Имеется
Налогообложение доходов, подаренного или наследуемого имущества на федеральном и местном уровне	Не применяется	Имеется

Можно сделать выводы, исходя из таблицы 3:

1) НДС в США отсутствует в связи с обширной территорией и возможностью каждого отдельного штата самостоятельно в рамках закона утверждать ставки налогов. Вместо НДС используется налог с продаж по

<sup>7</sup>Таблица составлена автором по данным сайта TED economy о сравнительном анализе налоговых систем России и США [Электронный ресурс] URL: <https://tedec.ru/>

ставке от 0% до 15%. В России же существуют основные три ставки 0%, 10% и 20%. В данном случае использование опыта налогообложения США будет неуместен, так как в России организации работают на НДС с контрагентами, поэтому возможность работы с контрагентами без ведения НДС дает большой шанс получить отказ. Неплательщики НДС будут вкладывать больше средств в рекламу, чтобы увеличить конкурентоспособность. Также НДС позволяет сэкономить, например, возвратив ту сумму, оплаченную в цене товара своему поставщику. НДС в России облагается сразу при приобретении товаров и услуг, то есть сумма НДС включается в себестоимость. В США налог с продаж учитывается отдельно от себестоимости товаров и услуг, поэтому плательщик рассчитывает самостоятельно.

2) Кроме налога на добычу полезных ископаемых в России существует также и налог на выручку от реализации продукции, которые учитываются самостоятельно отдельно от НДС (например, отчисления в дорожные фонды). В США существует исключительно налог на добычу полезных ископаемых, не имея обособленных видов от данного налога. Плюсами такого разветвления, на примере отчислений в дорожные фонды, являются улучшение качества дорог, оснащение безопасных транспортных средств. Однако существуют и отрицательные черты: оснащение дорог производится из областного бюджета, поэтому есть вероятность отвлечения денежных средств от других мероприятий. Ежегодное подорожание услуг (коммунальных, индексация социальных выплат) приведет к большему расходу бюджетных средств, что в итоге позволит использовать денежные средства из созданных дополнительных резервов. Поэтому уместно соединение различных видов налоговых отчислений в единый вид налога, как показывает практика США.

Налоговые льготы также можно рассмотреть на примере добычи полезных ископаемых в России и США. Налог на добычу полезных ископаемых в США взимается в зависимости от ее рыночной стоимости и не

зависит от получения прибыли организацией. Сопоставим различные виды льгот на добычу полезных ископаемых в России и США (таблица 4).

Таблица 4 – Применение налоговых льгот в России и США<sup>8</sup>

Виды льгот	США	Россия
Бонусы	Бонусы предоставляют возможность владельцам сырья заключать соглашения как на суше, так же и в ходе торгов, как на оффшорных участках, так и на суше. Минимальная ставка бонуса составляет от 5 до 10 долларов за 1 акр (американская земельная мера).	Уплачивается 10% годового НДС в зависимости от среднегодовой мощности организации (проводится разовыми платежами)
Рентные налоги	Налог на использование недр. Относится к налогам штатов, ставки самостоятельно устанавливаются штатами.	Выплачиваются экспортные пошлины
Роялти	На суше устанавливается ставка от 12,5% до 30% в зависимости от валовой цены природных ресурсов (нефть). Ставки налогов на оффшорных территориях устанавливаются в зависимости от видов лицензий по трем ставкам – 18,75%, 16,6%, 12,5%.	Разовая ставка на добытую сырую нефть по НДС по стоимости 766 рублей/тонна.

Самый распространенный вид платежа является роялти. Он подразумевает в себе определенные выплаты, которые дают право использования и добычи сырья. Рассчитывается роялти по двум видам – в зависимости от единицы добытого сырья или в зависимости от валовой стоимости сырья в процентах. В России аналогом роялти выступает налог на добычу полезных ископаемых. Ставка роялти зависит в первую очередь от изменения цен на сырье, от технологической добычи сырья, происхождения

<sup>8</sup>Таблица составлена автором по данным сайта TED economy о сравнительном анализе применения налоговых льгот России и США [Электронный ресурс] URL: <https://tedec.ru/>

месторождения, различия в качестве добываемого сырья. Экспортные пошлины по добыче сырья в России одновременно относятся как к рентным платежам, так и к роялти.

3) Избежание двойного налогообложения в США проводится путем применения вычетов из дохода корпораций, полученных из дивидендов. В России же избежание двойного налогообложения проводится путем соглашений и международных договоров.

4) Альтернативный минимальный налог для организаций в США предоставляется общим вычетом в размере 40 тысяч долларов на условиях, что облагаемый доход включает в себя полную сумму доходов от прироста стоимости капитальных активов. Альтернативный минимальный налог применяется не к видам деятельности, а к видам получаемых доходов. В России применяются такие виды уменьшения ставки налога на ИП и организации – ЕНВД, УСН, ЕСХН, ПСН. И определенные виды налогов (НДС) дают возможность уменьшить сумму налогооблагаемой ставки. Данные факты указывают на то, что российская система налогообложения в возможности предоставления льгот и уменьшения ставок намного проще и удобнее, чем в США.

5) В США применяется возможность внесения ежеквартальных платежей подоходного налога, исходя из оценки будущего получаемого дохода. В России данный метод применяется косвенно в специальном режиме ЕНВД.

6) В России применяется удержание налога акционеров от их выплаченных дивидендов. В США налог с доходов в виде дивидендов иной. Налог взимается с клиентов-брокеров, которые предоставляют возможность физическим лицам доступ на американские площадки рынка ценных бумаг. В таком случае брокер самостоятельно рассчитывает налог с доходов клиентов.

7) Присутствие нескольких вариантов налогообложения индивидуального подоходного налога дает возможность плательщику

самостоятельно сделать выбор в пользу удобной ему шкалы налогообложения. Данный метод, применив в налоговой системе России, может отразить положительный результат в пользу налогоплательщика.

8) Налогообложение доходов с наследства или подаренного имущества в США проводится на федеральном и местном уровне. В России доход с наследства и дарений не облагается налогом.

Сложную многоуровневую налоговую систему имеет также и Германия. Подробнее рассмотрим всевозможные аспекты налоговой системы Германии. Налоговая система Германии состоит из Основного закона и Положения о платежах, в котором обговариваются все права и обязанности налогоплательщика. Основным принципом налогообложения Германии является полное соответствие налоговых ставок к величине предоставляемых государством услуг. В Германии насчитывается более 45 видов налогов. Однако основные налоги ФРГ делятся на три группы: налог на доходы, налог на имущество и налоги на различные сделки и потребление. Каждая группировка налогов несет в себе еще более разгруппированные виды налогов, которые указаны в таблице 5.

Таблица 5 – Основные виды налогов в Германии<sup>9</sup>

Налоги на доходы	Налоги на имущество	Налоги на сделки и потребление
Подходный налог с физических лиц	Налог на землю	Налог на покупку имущества
Налог на прибыль предприятий	Налог на наследство и дарение	НДС
Налог на хозяйственную деятельность		

Проведем сравнительный анализ основных налогов в Германии и России.

1) Прогрессивным налогом в Германии является подходный налог с физических лиц. Он облагается на доходы с заработной платы и с капитала.

<sup>9</sup>Таблица составлена автором по данным сайта об основных видах налогов в Германии [Электронный ресурс] URL: <https://www.bundesfinanzministerium.de>



Самая минимальная ставка составляет 14%, а самая максимальная 42%. Подоходный налог также включает в себя все доходы от сельскохозяйственной деятельности, сдачи собственности в аренду и так далее. Существуют также льготы по данному налогу на детей, при чрезвычайных случаях. Подоходный налог с заработной платы представляет возможность разделения налогоплательщиков на шесть основных классов: холостые граждане без детей, холостые граждане, но с детьми, семейная пара при работе одного члена семьи, семейная пара при работе обоих членов семей, лица, которые работают в нескольких местах. Ставка налога облагается 25% при получении доходов от капитала, 42% с налога корпораций. Иными словами, ставка зависит от получаемого дохода резидентов и нерезидентов Германии.

Ставки подоходного налога для резидентов Германии в 2018 году представлены в таблице 6.

Таблица 6 – Ставки подоходного налога для резидентов Германии в 2018 году, в евро<sup>10</sup>

Доход	8000	10000	13000	15000	20000	30000	40000	50000
Подоходный налог	0	256	860	1343	2634	5558	8940	12780
Надбавка	0	0	0	73,86	144,87	305,69	491,7	702,9
Итог оплачиваемого налога	0	256	860	1416,8	2778,87	5863,6	9461,7	13482,9
Ставка, зависящая от налога	0%	2,56%	6,62%	9,45%	13,89%	19,55%	23,58%	26,97%

Как видно из таблицы 6, ставка подоходного налога зависит от получаемого дохода. Чем выше доход, тем выше и налоговая ставка, поэтому она имеет прогрессивный характер. В таблице указаны эффективные налоговые ставки от величины налогооблагаемого годового дохода для

<sup>10</sup>Таблица составлена автором по данным сайта о ставках подоходного налога в Германии в 2018 году [Электронный ресурс] URL: <https://www.bundesfinanzministerium.de>

резидентов. Ставки подоходного налога для нерезидентов Германии в 2018 году представлены в таблице 7.

Таблица 7 – Ставки подоходного налога для нерезидентов Германии в 2018 году, в евро<sup>11</sup>

Доход	2000	5000	10000	15000	20000	30000	40000	50000
Подоходный налог	318	943	2196	3563	5045	8352	12116	16269
Надбавка	0	0	120,78	195,96	277,47	459,36	666,38	894,79
Итого оплачиваемого налога	318	943	2316,78	3758,96	5322,47	8811,36	12782,38	17163,79
Ставка, зависящая от налога	15,9%	18,86%	23,17%	25,06%	26,61%	29,37%	31,96%	34,32%

Таблица 7 отображает увеличение налогооблагаемой базы в зависимости от получаемого дохода в год для нерезидентов. Нерезиденты, ведущие деятельность на территории Германии, уплачивают сумму подоходного налога в 2018 году. Стоит отметить, что налоговые ставки для нерезидентов в Германии намного выше, чем для резидентов. Данная схема наблюдается также при налогообложении в России.

Исходя из вышесказанного, стоит отметить, шкала налогообложения в Германии прогрессивная, то есть при росте доходов увеличивается налоговая ставка, а в России – фиксированная, независимо от увеличения дохода. На рисунке 28 представлены минимальные ставки подоходного налога в России и Германии.

2) Налог на прибыль организаций в Германии составляет от 14% до 45%. Повышенная ставка налога 45% применяется при получении организацией дохода от 53000 до 250000 евро.

3) Налог на хозяйственную деятельность в Германии уплачивается с предприятий, которые занимаются мелкой торговой, промышленной

<sup>11</sup>Таблица составлена автором по данным сайта о ставках подоходного налога в Германии в 2018 году [Электронный ресурс] URL: <https://www.bundesfinanzministerium.de>

деятельностью в зависимости от региона (ставку назначают муниципальные налоговые органы).

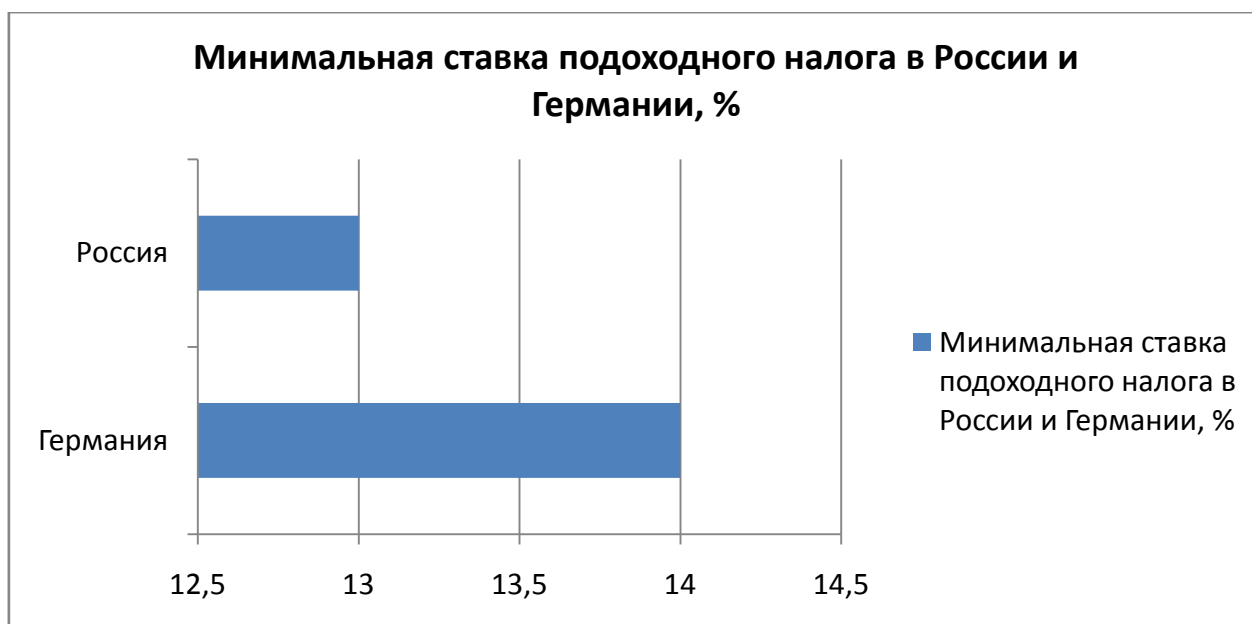


Рисунок 5 – Минимальная ставка подоходного налога в России и Германии, %<sup>12</sup>

4) Налогом на землю облагаются все владельцы земельных участков. Средняя ставка составляет 1,5% в зависимости от установки региональными органами. Земельный налог оплачивают по равной ставке, как резиденты, так и нерезиденты.

5) Налог на наследство и дарение облагается в зависимости вида имущества и степени родства налоговой ставкой от 7% до 50%.

6) Налог на приобретение имущества выплачивают юридические лица в виде суммы 20000 евро в год, а средние предприятия в размере 0,6%. Льготы предоставляются лишь предприятиям сельского и лесного хозяйства.

7) НДС в Германии по своей структуре схож с НДС в России. Им облагается любая услуга предпринимательской деятельности при реализации товаров и услуг. Льготы предоставляются при импорте товаров и услуг со странами ЕС при заключении соглашений, для мелких предприятий, товаров первичного пользования и медикаментов. Размер НДС состоит от 7% до 19%.

<sup>12</sup>Рисунок составлен автором

Рассмотрев налоговую систему в Германии, можно оценить налоговую нагрузку на семью по располагаемому доходу на одного человека в месяц (таблица 8).

Таблица 8 – Располагаемый доход на одного человека в месяц в России и Германии, в евро<sup>13</sup>

	Работающий человек	Работающая семья	Семья с двумя детьми, где работает только один член семьи	Семья с двумя детьми, где работают оба члена семьи
Россия	457 (нагрузка 13%)	457 (нагрузка 13%)	229 (нагрузка 12,7%)	230 (нагрузка 12,3%)
Германия	2673 (нагрузка 23%)	2673 (нагрузка 23%)	1439 (нагрузка 17%)	1475 (нагрузка 15%)

Доход, с которого взимается налог физических лиц, в России наиболее низок, чем в Германии. Однако налоговая нагрузка приблизительно сопоставима налоговой нагрузке в Германии.

Итак, исходя из вышесказанного, можно сделать выводы:

- 1) Способы взимания налогов в России, Германии и США схожи по своей структуре.
- 2) В каждой стране существуют способы уменьшения налога и предоставления льгот.
- 3) Общая структура, механизмы налоговой системы России похожа на Германию и США.
- 4) В Германии преобладает большое число второстепенных налогов, а выравнивание доходов происходит по вертикальным и горизонтальным методам. В России более упрощенные виды налогов.
- 5) Налогообложение в США имеет более сложную и детализированную структуру, чем в России.

<sup>13</sup>Таблица составлена автором по данным сайта Tax Administration о располагаемых доходах в Германии и России [Электронный ресурс] URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/>

б) В Германии налогообложению подлежат стипендии студентов, пенсии и считаются доходами. В России пенсии и стипендии считаются социальными выплатами.

Уже известно, что главным органом по налоговому контролю является Федеральная налоговая служба, которая подчиняет все налоговые подразделения на региональном и местном уровне, контролируя деятельность каждого подразделения и направляя определенные указания по налоговому контролю. Налоговые органы в свою очередь выполняют ряд операций с целью обеспечения своевременного взимания налогов и сборов. К мероприятиям налогового контроля относят: проверка документов, инвентаризация, осмотр, истребования документов, выемка, экспертиза, допрос, составление заключения.

«Штойда» - главная организация, действующая от имени Министерства финансов Германии и получающая распоряжения. Главными задачами являются проведение расследований по нарушениям уплаты и сбора налогов, а также возможность своевременного устранения противоправных операций, связанные с налоговыми махинациями.

Налоговые проверки в Германии назначаются каждый квартал и год. Контрольные проверки по организациям назначаются:

1) Для крупных организаций – уведомление о наступлении планово-контрольных проверок наступает за четыре недели, а продолжительность ревизий достигает до 30 дней.

2) Для средних предприятий уведомление приходит за три недели, а проверки длятся до 15 дней.

3) Мелкие фирмы получают новость о контрольных проверках всего за неделю, а число дней их проведения составляет 6-8 рабочих периодов.

Исходом налоговой проверки является составление акта. Главным документом, регулирующим контрольную деятельность в Германии, выступает приказ «О разделении налогоплательщиков по признакам и

проведение налогового контроля». Данный документ отображает проведение проверок специальным и случайным отбором.

Налоговые проверки в США проводятся при индивидуальном анализе финансового состояния налогоплательщика, проверка налоговых деклараций.

В США проводятся три вида проверок:

1) Заочная – подразумевает в себе взаимодействие с главным налоговым органом – Службой внутренних доходов с целью проверки документов по электронной почте.

2) Камеральная – проводит проверку Служба внутренних доходов.

3) Выездная – налоговые подразделения взаимодействуют с каждым отдельным налогоплательщиком.

В США налоговая проверка не может начаться без уведомления налогоплательщика. Налогоплательщик имеет право выбора проведения для него оптимального метода налоговой проверки – либо по электронной почте, либо в личной беседе, либо на рабочем месте.

Рассмотрим расходы России, Германии и США на налоговое администрирование в 2018 году (таблица 9).

Таблица 9 – Расходы на налоговое администрирование в 2018 году в Германии, России и США, %<sup>14</sup>

Страна	Расходы на сбор налогов, от общей суммы собранных налогов, в %
Германия	1,35
Россия	0,81
США	0,47

По данным международного сайта «Tax Administration» за 2018 год страна, которая больше всего вкладывает денежные средства на проведение налогового контроля, является Германия, второе место занимает Россия, а третье – США. Исходя из исследования, отмечается высокий уровень

<sup>14</sup>Таблица составлена автором по данным сайта Tax Administration о Расходах на налоговое администрирование в 2018 году в России, Германии и США [Электронный ресурс] URL: <https://www.oecd.org/tax/administration/>

проведения фискальной политики в Германии. Россия, в свою очередь, одной из главных целей обеспечения нормального функционирования налогового администрирования, видит вложение средств в деятельность налоговых органов. США, напротив, не придает большого значения фискальным методам контроля. США и Германия реформируют налоговую систему путем снижения налоговой нагрузки упрощения взимания налогов. Россия опирается на методы повышения налоговых ставок.

Итак, исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что налоговые проверки, проводимые в США и России, имеют много общего. Можно перенять опыт камеральной проверки США в России, заранее уведомляя налогоплательщика, что позволит предугадать раннее время окончания проверки. Что касается налогового контроля в Германии, она сложна по своей специфике, но разделение правонарушений на три уровня позволят инспекциям заранее предугадать методики налоговых махинаций и вовремя устранить их.

Налоговые органы принимают ряд мер по регулированию собираемости налогов путем учета каждого налогоплательщика, получение информации о финансовом состоянии от внешних источников, постоянная проверка налоговых отчетностей, администрированию путем выдачи лицензий и введения онлайн-касс.

## **Заключение**

Налоговое администрирование является неотъемлемой частью налоговой системы, так как данное понятие понимается как комплекс налоговых мер, принимаемых налоговыми органами. Таким образом, без налогового администрирования не может стабильно существовать ни одно государство.

Государство всегда стремилось обеспечивать стабильное протекание деятельности налоговых органов, применяя различные методы привлечения средств в государственный бюджет. Система налоговых органов США, России и Германии имеют много общего. Все перечисленные страны имеют главный контрольный орган, который руководит всеми налоговыми подразделениями. Федеральная налоговая служба России, Федеральное министерство финансов Германии и Служба внутренних доходов США в совокупности являются федеральными органами исполнительной власти, которые выполняют функции контролера соблюдения налогового законодательства, своевременным и правильным исчислением налоговых ставок, полнотой ее начисления. Под контролем всех трех главных органов находятся не только полная и достоверная информация о деятельности каждого налогоплательщика в стране, но и подчинение региональных и местных налоговых подразделений. Именно им свыше выдаются распоряжения с целью выявления налоговых нарушений и их искоренение. Однако система налоговых органов России имеет отличительную черту: ФНС отвечает только за налоговую структуру государства, не вмешивая финансовую, бюджетную, денежно-кредитную политику. Однако Служба внутренних доходов США и Федеральное министерство Финансов Германии помимо налоговой политики, выполняют контрольные действия и бюджетной, финансовой и денежно-кредитной системы.

Налоговые проверки, проводимые в США и России, имеют много общего. Можно перенять опыт камеральной проверки США в России, заранее уведомляя налогоплательщика, что позволит предугадать раннее



время окончания проверки. Что касается налогового контроля в Германии, она сложна по своей специфике, но разделение правонарушений на три уровня позволят инспекциям заранее предугадать методики налоговых махинаций и вовремя устранить их.

В ходе исследования были решены следующие задачи:

- 1) Оценка деятельности структуры налоговых органов в России
- 2) Оценка эффективности способов взимания налогов в России
- 3) Сопоставление показателей налоговой нагрузки в России, Германии, США
- 4) Выявление слабых сторон налогового контроля в регулировании теневого сектора в экономике России
- 5) Методы совершенствования налогового администрирования в России.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что налоговая система РФ развивается по похожему сценарию наряду с другими странами. Важно учитывать факторы, которые непосредственно влияют на налоговое администрирование: уровень безработицы, размер территории, общий экономический потенциал и состояние населения. Из проблем, рассмотренных в выпускной квалификационной работе по налоговому администрированию искоренение за короткий срок невозможно.