

*На правах рукописи*

ПАЙЗУЛАЕВ ИСЛАМ РАСУЛОВИЧ

**СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ  
НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
(ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ)**

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Москва

2012

Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» (ВЗФЭИ).

Научный консультант                      доктор экономических наук, профессор  
**Дадашев Алихан Загратович**

Официальные оппоненты:            доктор экономических наук, профессор  
**Ермакова Елена Алексеевна,**  
ФГБОУ ВПО «Саратовский государственный  
социально-экономический университет»,  
профессор кафедры финансов

доктор экономических наук, профессор  
**Маршавина Любовь Яковлевна,**  
ФГБОУ ВПО «Российский экономический университет  
им. Г.В. Плеханова»,  
профессор кафедры «Налоги и налогообложение»

доктор экономических наук, доцент  
**Тютюрюков Николай Николаевич,**  
ФГБОУ ВПО «Российская академия народного  
хозяйства и государственной службы при Президенте  
Российской Федерации», профессор кафедры  
«Экономика и финансы общественного сектора»

Ведущая организация:    **ФГБОУ ВПО «Тульский государственный университет»**

Защита состоится «20» сентября 2012 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.02 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, г. Москва, 125933.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, ауд. 203, г. Москва, 125993.

Автореферат разослан «26» июня 2012г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «19» июня 2012г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru>.

Ученый секретарь  
диссертационного совета Д 505.001.02,  
к.э.н., доцент

Е.Е. Смирнова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Налоги всегда были и продолжают оставаться важнейшим инструментом осуществления экономической политики государства. Вместе с тем, государство только в том случае может реально использовать налоги через присущие им функции, прежде всего фискальную и регулируемую, если в обществе создана атмосфера уважения к налогам, основанная на понимании экономической необходимости существования системы налогообложения и установленных государством конкретных правил взимания налогов.

В Российской Федерации в последнее десятилетие реализуется курс по облегчению налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов путем снижения налоговых ставок, отмены отдельных налогов и снятия неоправданных ограничений, что значительно улучшает условия для ведения бизнеса и исполнения налоговых обязательств.

Вместе с тем, образование значительных сумм задолженности в бюджеты всех уровней (так, на 1 октября 2011 года совокупная задолженность по налогам составила 1173 млрд. руб.) свидетельствует о необходимости принятия действенных мер, направленных на повышение результативности и эффективности системы налогового администрирования.

Исследование проблем налогового администрирования непосредственно связано с повышением эффективности налоговой системы, качественным улучшением собираемости налогов.

Принятие Налогового кодекса Российской Федерации и его дальнейшее совершенствование создали правовое поле для развития налогового администрирования, которое можно рассматривать как сложную систему с ее подсистемами и взаимосвязями и динамично развивающимися качественными характеристиками.

В настоящее время действующая система налогового администрирования в России нуждается в дальнейшей разработке научных основ ее построения, поиске

и разработке новых форм и методов налогового администрирования, базирующихся на более высоком качественном содержании всех его составляющих.

В Бюджетном послании на 2012-2014 гг. Президентом Российской Федерации была поставлена задача принять меры по мобилизации дополнительных бюджетных доходов и одновременному сокращению издержек, связанных с выполнением налоговых обязательств, в том числе, за счет внедрения современных технологий налогового администрирования.

Разработка методологических основ налогового администрирования, адекватных современным требованиям экономического развития, является важным направлением научного поиска. Его результаты позволят получить теоретико-методологическую основу эффективной реализации налоговой политики государства, что позволит обогатить отечественную теорию и практику налогообложения.

Таким образом, актуальность темы исследования обусловлена тем, что налоговое администрирование является одним из механизмов повышения эффективности налоговой системы страны, ее управляемости и качественного изменения налоговых отношений в экономике.

**Степень научной разработанности проблемы.** В качестве методических подходов к исследованию проблемы налогового администрирования использованы теоретические положения А.Смита, Д.Рикардо, А.Вагнера, Ф.Нитти, Э.Селигмена, К.Эберга, Д.Кейнса, М.Фридмана, Д.Стиглица и других ученых. Методы влияния государства на перераспределение финансовых ресурсов исследованы в трудах Ж.Бодена, Т.Гоббса, Дж.Локка; физиократические теории о справедливости налогообложения, о переложении налогов освещены в работах Ф.Кэнэ, О.Мирабо, А.Тюрго. Проблемы развития налоговой системы и налогового администрирования изучены в работах Г.Доффа, В.Колмана, Л.Фореста и др.

Основам подхода к решению вопроса о распределении налоговых средств между органами власти всех уровней посвящены исследования Д.Брюммерхоффа, Ш.Тибу, Ф.Найта, М.Портера.

Важный вклад в отечественную финансовую науку связан с именами таких российских ученых, как Н.И.Тургенев, И.И.Янжул, И.Х.Озеров, П.П.Гензель, В.Н.Твёрдохлебов, Ф.А.Меньков, П.В.Микеладзе, А.А.Тривус, В.В.Дитман, А.А.Александров, Э.А.Вознесенский и др.

Современный этап исследования налогов, налогообложения и налогового администрирования представлен работами видных специалистов в области финансов и налогов – А.В.Брызгалина, Л.И.Гончаренко, И.В.Горского, В.В.Гусева, А.З.Дадашева, А.И.Иванеева, В.А.Кашина, И.В.Караваевой, В.Г.Князева, Л.Н.Лыковой, Л.Я.Маршавиной, О.А.Мироновой, Л.П.Павловой, В.Г.Панскова, А.Б.Паскачёва, С.Г.Пепеляева, Г.Б.Поляка, А.П.Починка, В.М.Пушкарёвой, М.В.Романовского, Б.М.Сабанти, Н.Н.Тютюрюкова, В.Н.Фролова, Ф.Ф.Ханафеева, Д.Г.Черника, С.Д.Шаталова, Т.Ф.Юткиной и других ученых.

Научной разработке теоретических основ системы налогового администрирования посвящено не одно исследование, в рамках которых в той или иной мере внимание уделяется ее организационным, технологическим, функциональным аспектам.

В научных трудах излагаются различные трактовки содержания налогового администрирования. Разнообразие подходов к исследованию системы налогового администрирования обусловлено сложностью изучаемого объекта и отсутствием законодательного определения понятия «налоговое администрирование».

Все это свидетельствует о том, что содержание и механизмы налогового администрирования требуют дальнейшего научного исследования. Кроме того, кризисные явления в развитии экономики также ставят перед финансовой наукой новые проблемы. Их решение связано, прежде всего, с обеспечением стабильных поступлений в бюджеты различных уровней, поскольку от этого зависит

реализация не только текущих, но и перспективных задач экономического развития.

Именно поэтому совершенствование налогового администрирования, придание ему новых аспектов регулирующей и организационной функций выступают важной государственной задачей.

Сегодня есть возможность проследить развитие налогового администрирования в зарубежных странах и выявить общие черты его эволюции. Однако исторический опыт говорит о том, что в России не уйти от неизбежной на стадии становления налоговых отношений специфики администрирования, сколь ни казались бы нам привлекательными его зарубежные формы и методы.

**Цель и задачи диссертационной работы** состоят в развитии теоретико-методологических основ системы налогового администрирования и разработке практических рекомендаций, направленных на повышение результативности её функционирования в рамках российской налоговой системы.

Исходя из сформулированной цели исследования автором поставлены следующие задачи, решение которых определило научную новизну и практическую значимость работы:

- выделить основные тенденции, уточнить ступени оптимизации организационного механизма системы налогового администрирования;
- провести критический анализ существующих взглядов на содержание налогового администрирования, уточнить его определение и установить состав его функций и форм;
- исследовать проблемы, возникающие в механизме взаимодействия налоговых органов с другими участниками налоговых отношений в процессе налогового администрирования, и обосновать пути их решения;
- разработать концептуальные основы налогового контроля, раскрыть его место в системе налогового администрирования;
- исследовать организационно-методические аспекты налогового контроля, определить приоритеты и пути повышения его эффективности;

- разработать рекомендации по совершенствованию методических подходов к организации налогового администрирования, адекватные современным требованиям комплексной модернизации налоговой системы;

- выявить особенности и резервы повышения эффективности налогового администрирования отдельных категорий налогоплательщиков в Российской Федерации (физических лиц, крупнейших налогоплательщиков, организаций финансового сектора экономики и субъектов малого предпринимательства);

- проанализировать действующие правила трансфертного ценообразования и внести предложения по повышению эффективности налогового контроля в этой сфере;

- научно обосновать необходимость повышения статуса налогового консультирования в качестве одного из элементов системы налогового администрирования;

- показать важность повышения налоговой грамотности населения, необходимость интенсификации процесса формирования налоговой культуры в обществе.

**Объектом исследования** выступает действующая в Российской Федерации система налогового администрирования.

**Предметом исследования** выступают экономические отношения, возникающие в процессе налогового администрирования между налогоплательщиками и налоговыми органами по поводу формирования налоговой базы бюджетной системы России.

**Теоретической и методологической базой диссертации** служат фундаментальные положения экономической теории, труды зарубежных и отечественных ученых в области финансов и налогов. В процессе исследования использовались диалектический метод познания, метод системного анализа, методы научной абстракции, сравнения, анализа и синтеза, историко-логического анализа.

**Информационной базой** диссертации стали данные государственной налоговой статистики, Минфина России, ФНС России и её территориальных налоговых органов; материалы международных и российских научно-практических конференций и форумов, теоретические и практические материалы, содержащиеся в работах отечественных и зарубежных специалистов.

**Научная новизна диссертации** заключается в теоретической разработке методологии налогового администрирования и обосновании концепции дальнейшего её развития в целях повышения результативности функционирования российской налоговой системы.

На основе анализа эволюции и современной практики налогового администрирования в Российской Федерации, а также собственных исследований содержания налогового администрирования автор пришел к следующим научным результатам, выносимым на защиту:

1. Выделены этапы становления и развития системы налогового администрирования в Российской Федерации, определены важнейшие тенденции современного этапа, обусловленные специализацией территориальных органов (межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам), укрупнением налоговых инспекций, автоматизацией процессов обработки и ввода получаемой информации в базу данных, внедрением информационно-коммуникационных технологий, в том числе в целях предоставления налогоплательщикам государственных услуг.

2. На основе критического анализа существующих трактовок раскрыто содержание и уточнено определение налогового администрирования: налоговое администрирование представляет собой управленческую деятельность особо уполномоченных органов по реализации отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений в целях финансового обеспечения деятельности государства. Обоснованы его роль и значение в структуре государственной финансовой политики для обеспечения гармоничного и



устойчивого развития общества. Определен обновленный состав функций и форм налогового администрирования с его количественными и качественными характеристиками, отражающими совокупность отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

3. Научно обосновано положение о необходимости повышения роли предварительного налогового контроля, поскольку именно этот вид контроля в наибольшей мере обеспечивает реализацию его превентивной функции, ведь задача государственного контроля, по нашему мнению, не столько выявить правонарушение и наказать виновного, сколько предотвратить саму возможность правонарушений.

4. Разработаны направления совершенствования технологий, процедур и условий налогового администрирования с целью поднятия налогового администрирования на качественно новый уровень:

- определено, что необходимо развивать автоматизированные процессы администрирования и бесконтактные способы взаимодействия с налогоплательщиками;

- предложено формирование единой системы мониторинга и управления деятельностью налоговой службы, включая блок поддержки принятия управленческих решений;

- рекомендовано расширить функции МВД в сфере расследования налоговых преступлений;

- предложено совершенствование программного комплекса визуального анализа информации;

- доказана необходимость глобальной перестройки сервиса «Личный кабинет», который должен стать не только местом доступа к информации ФНС России, а также сервисом по взаимодействию налогоплательщиков и налоговых органов бесконтактным способом и т.д.

5. Внесены предложения по совершенствованию налогового администрирования отдельных категорий налогоплательщиков (физические лица,

крупнейшие налогоплательщики, организации финансового сектора экономики, субъекты малого предпринимательства) с целью повышения его эффективности и роста собираемости основных видов налогов:

- предложено ввести в практику выявление доходов граждан, подлежащих налогообложению, по критерию прироста их чистого имущества (чистых активов);

- ввести прогрессивное налогообложение доходов физических лиц;

- доказана необходимость создания территориальных представительств межрегиональных инспекций ФНС по крупнейшим налогоплательщикам в субъектах РФ по месту их основной деятельности, что обеспечит сочетание отраслевого и территориального принципов организации налоговых органов;

- обоснованы целесообразность регламентирования в законодательстве категории крупнейших налогоплательщиков, уточнение критериев их определения, порядка их установления, периодичность и основания изменения их статуса;

- рекомендованы изменения в налоговом законодательстве для субъектов малого предпринимательства, направленные на устранение возможностей для маскировки более крупных видов бизнеса под малые предприятия в целях недобросовестной налоговой оптимизации.

6. Обоснованы рекомендации по совершенствованию механизма налогового регулирования трансфертного ценообразования:

- расширить перечень источников информации о рыночных ценах и сделать его закрытым, исключив из него такие понятия как «иные источники», «иная информация»;

- законодательно закрепить функцию по информированию об уровне рыночных цен за Федеральной службой государственной статистики, статус которой был повышен в новой структуре федеральных органов исполнительной власти;

- расширить возможности применения предварительных соглашений о ценообразовании через введение упрощенной процедуры заключения данных соглашений для малых и средних компаний, для которых эта процедура сложна и дорога

- переложить определенные функции по контролю за трансфертным ценообразованием на Управления ФНС по субъектам Российской Федерации, т.к. закрепление контроля только за центральным аппаратом ФНС является экономически неоправданным.

7. Обоснована необходимость законодательного признания налогового консультирования в качестве важного элемента системы налогового администрирования, что позволит существенно повысить и укрепить его роль как инструмента улучшения делового климата в стране.

8. Разработаны концептуальные основы повышения налоговой грамотности в обществе, которые предусматривают, в частности, существенное повышение внимания государства к вопросам формирования налоговой культуры в обществе, пропаганды социальной ответственности и укрепления гражданской солидарности в гармонизации налоговых отношений, что должно привести к созданию высокоорганизованной системы взаимодействия органов налогового администрирования и налогоплательщиков.

### **Практическое значение диссертационной работы**

Обоснованные в диссертационной работе теоретические выводы и практические рекомендации имеют прикладное значение.

1. В работе предложены рекомендации в разрезе администрирования отдельных категорий налогоплательщиков (физические лица, крупнейшие налогоплательщики, организации финансового сектора экономики, субъекты малого предпринимательства), следование которым приведет к совершенствованию системы налогового администрирования и росту собираемости основных видов налогов.

2. Обоснованная в работе полномасштабная комплексная модернизация налоговых органов, которая предполагает широкое применение современных информационных технологий (в том числе формирование единой системы мониторинга и управления деятельностью налоговой службы, создание блока поддержки принятия управленческих решений и совершенствование программного комплекса визуального анализа информации), сократит издержки на налоговое администрирование и повысит его качество.

3. Представленные в работе бесконтактные способы взаимодействия с налогоплательщиками, в том числе и на базе электронного документооборота «в рамках концепции перехода к электронному правительству», обеспечат «прозрачность» взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками и исключат основу для коррупционной составляющей работы налоговиков.

4. Предложенные в работе мероприятия по оптимизации налогового администрирования носят точечный, обоснованный и результативный характер. Так, предложение по снижению документооборота путем составления по итогам налоговой проверки сразу акта, а не справки как промежуточного документа, позволит сократить расходы налоговых органов на осуществление налоговой проверки, а сэкономленные ресурсы направить на их проведение.

5. Обоснованное в работе предложение о создании нового раздела в Налоговом кодексе - «Налоговое администрирование», - в котором консолидировались бы положения, касающиеся статуса, содержания и порядка осуществления деятельности налоговых администраций приведет к совершенствованию правового обеспечения и организации их деятельности.

6. Реализация предложений по совершенствованию Налогового кодекса РФ (в частности, регламентирование в законодательстве категории крупнейших налогоплательщиков, уточнение критериев их определения, порядка их установления, периодичность и основания их изменения) позволит упорядочить процедурные вопросы, связанные с налоговым администрированием, и установить единство в терминологии.

7. Предложение по созданию территориальных представительств межрегиональных инспекций ФНС по крупнейшим налогоплательщикам в субъектах Российской Федерации по месту нахождения крупнейшего налогоплательщика приведет к сближению участников налоговых отношений и улучшению налогового администрирования каждого из них.

8. Определенные в работе решения концептуальных проблем становления института налогового консультирования и предложения по подчинению налоговых консультантов специальному федеральному закону поднимут на новый уровень налоговое администрирование, так как именно от качества работы консультантов зависит дальнейшее укрепление диалога с налогоплательщиками, а в конечном итоге – улучшение делового климата и рост доходов бюджета государства.

9. Предлагаемая концепция повышения налоговой грамотности и формирования налоговой культуры в обществе улучшит налоговый климат в стране (в частности, уменьшит количество правонарушений, связанных с сокрытием доходов от налогообложения).

Результаты исследования могут быть использованы Комитетом по бюджету и налогам Государственной Думы, Комитетом по бюджету Совета Федерации Федерального Собрания РФ при подготовке законодательных документов (инициатив) по изменению норм Налогового кодекса РФ.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные положения диссертационной работы докладывались на различных международных, всероссийских и межвузовских научных и научно-практических конференциях: на международной научно-практической конференции «Социально-экономическая политика России в процессе перехода на инновационный путь развития», организованной ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» (г.Москва, 2008 г.); на международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию юбилею Всероссийского заочного финансово-экономического института

«Экономика, наука, образование: проблемы и пути интеграции» (г.Москва, 2010 г.); на международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономики и управления», организованной ГОУ ВПО Волгоградским государственным техническим университетом (г.Волгоград, 2011 г.); на международной научно-практической конференции на тему «Актуальные проблемы историко-экономических исследований» (г.Москва, 2012 г.); на научно-практической международной конференции на тему «Молодая наука России: экономика, управление, право, социология и педагогика» (г.Волгоград, 2012); на международной научно-практической конференции ВЗФЭИ на тему «Экономический рост и конкурентоспособность России: тенденции, проблемы и стратегические приоритеты» (г.Москва, 2012 г.).

Материалы диссертации были представлены в отчетах о НИОКР, проведенных в рамках научно-исследовательских работ по теме «Налогово-бюджетный механизм регулирования социально-экономических процессов в депрессивных регионах Российской Федерации», выполненных в ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» в 2009-2011 гг. по заданию Минобрнауки России в три этапа: этап I - Исследование факторов социально-экономического отставания регионов (Отчет о НИОКР [текст] /-М.: ВЗФЭИ, 2009. № Госрегистрации 01201154585 Инв. №1.2.09); этап II - Анализ и оценка регулирующего воздействия налоговых и бюджетных инструментов поддержки промышленного развития депрессивных регионов (Отчет о НИОКР [текст] /-М.: ВЗФЭИ, 2010. № Госрегистрации 01201154585 Инв. №1.2.09); этап III - Основные направления повышения результативности регулирующего воздействия налоговых и бюджетных инструментов поддержки промышленного развития депрессивных регионов (Отчет о НИОКР (заключ.) [текст] /-М.: ВЗФЭИ, 2011. № Госрегистрации 01201154585 Инв. №1.2.09).

Материалы диссертации используются в практической деятельности налоговыми органами Владимирской области при администрировании отдельных категорий налогоплательщиков. Выводы и основные положения диссертации

используются Торгово-промышленной палатой Российской Федерации при разработке законопроектов по вопросам налогового администрирования.

Результаты исследования нашли практическое применение в работе Счетной палаты Владимирской области, в частности при контрольно-аналитических мероприятиях, касающихся вопросов формирования доходов областного бюджета.

Результаты научного исследования также используются кафедрой «Налоги и налогообложение» ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» в методических и учебно-методических материалах (49 работ) для преподавания учебных дисциплин: «Организация и методы налоговых проверок», «Налоги и налогообложение», «Федеральные налоги», «Региональные и местные налоги» и «Налоговая система» для магистерской подготовки».

Положения диссертации используются кафедрой «Налоги и налогообложение» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в преподавании учебных дисциплин: «Налоговое администрирование» и «Налоги и налоговая система Российской Федерации», а также кафедрой «Финансы и экономика туризма» Владимирского государственного университета имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых (ВлГУ) в преподавании учебных курсов «Налоги организаций и физических лиц» и «Налоги и налогообложение».

Применение результатов исследования подтверждается соответствующими справками о внедрении.

**Публикации.** По теме диссертации опубликовано 52 работы объемом 71,28 п.л. (авторский объем 62,98 п.л.), в том числе 5 монографий общим объемом 45,28 п.л. (авторский объем – 44,48 п.л.) и 13 статей общим объемом 7,35 п.л. (авторский объем – 7,35 п.л.) в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Объем и структура работы** определяются целью, задачами, логикой исследования и раскрываются во введении, пяти главах, содержащих 17 параграфов, заключении, списке литературы. Работа изложена на 398 страницах и включает 7 таблиц, 18 схем и рисунков, библиографический список и 8 приложений.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

В соответствии с целью и задачами исследования в работе рассмотрены следующие группы проблем.

**Первая группа проблем** связана с теоретическими основами налогового администрирования в системе налоговых отношений, сущностью налогового администрирования, его функциями и принципами.

Несмотря на широкое использование в научной и учебной литературе понятия «налоговое администрирование», ни Налоговый кодекс РФ, ни иной законодательный акт не раскрывают его содержания. В экономической литературе оно описывается по-разному: осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий; организация и осуществление эффективной деятельности субъектов налогового контроля; повседневная деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающая своевременную уплату налогов и сборов; основа обеспечения поступлений налоговых платежей и т.д.

Исследование позволило сделать вывод, что причиной отсутствия в российской научной среде единого мнения в вопросах определения сущности и содержания налогового администрирования является недостаточная разработанность методологии его познания.

Применяя комплексный системный подход к данному явлению, четко представляя себе его содержательную сторону, можно эффективно использовать его в стабилизации финансовой системы государства. В условиях реформирования экономики России налоговое администрирование является



одним из основных направлений развития налоговых отношений, поэтому ему следует уделить особое внимание.

На основе критического анализа существующих трактовок в работе раскрыто содержание и дано уточненное определение понятия «налоговое администрирование». Налоговое администрирование представляет собой управленческую деятельность специально уполномоченных органов по реализации отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, и привлечению к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Для реализации максимального налогового потенциала страны уполномоченные органы налогового администрирования должны не только строго контролировать исполнение законодательства о налогах и сборах, но и эффективно выполнять функции налогового администрирования.

Налоговое администрирование как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений включает в себя совокупность функций, форм и методов, использование которых призвано в полной мере обеспечивать поступления в бюджетную систему России.

Следует отметить, что в экономической литературе нет единства в понимании состава и содержания функций налогового администрирования. Отдельные авторы приводят различные комбинации его функций, которые недостаточно переработаны для выражения сущностных основ налогового администрирования.

## Основные функции и формы налогового администрирования

<b>Функции налогового администрирования</b>	<b>Содержание и формы налогового администрирования</b>
Прогнозирование	- оценка налогового потенциала экономики; - краткосрочное прогнозирование налоговых поступлений
Учет	- учет и государственная регистрация налогоплательщиков; - прием и обработка отчетности; - учет поступлений налогов и начисленных сумм; - мониторинг налоговой задолженности и её погашение налогоплательщиками
Контроль	- контроль за своевременным поступлением налоговых платежей; - налоговые проверки; - реализация материалов налоговой проверки; - налоговый аудит
Регулирование	- изменение срока уплаты налогов (отсрочка или рассрочка, предоставление инвестиционного налогового кредита); - реструктуризация задолженности
Принуждение	- санкции за налоговые правонарушения (налоговая; административная)

Налоговому администрированию как экономической категории присущи функции, в которых проявляются его сущность и внутреннее содержание. По нашему мнению, сущность налогового администрирования как формы управления проявляется через следующие функции: прогнозирование, учет, контроль, регулирование, принуждение (табл. 1).

Многие ученые-экономисты выделяют функцию планирования как самостоятельную, с чем мы не согласны, так как органы налогового администрирования выполняли ее до потери ими министерского статуса (до 2005 г.). А предложенная нами функция принуждения является неотъемлемым атрибутом института администрирования, где существуют четко выраженные отношения власти и подчинения. Кроме этого, мы дополнительно выделяем

функцию учета, реализующуюся в работе уполномоченного органа по регистрации и учету налогоплательщиков; приеме и обработке отчетности, учету налоговых поступлений и мониторингу задолженности налогоплательщиков.

Налоговые системы большинства стран складывались столетиями под воздействием различных экономических, политических и социальных условий и факторов, поэтому они отличаются друг от друга. Потребность в выработке правил взимания налогов появилась с возникновением последних, и содержание этих правил определяется тем, какие принципы государство закладывает в формирование национальной налоговой системы.

Под принципами налогового администрирования следует понимать основополагающие требования к построению рациональной системы налогового администрирования, реализация которых позволит обеспечить необходимую эффективность и результативность регулирующих и контрольных мероприятий и, следовательно, наиболее полное поступление налоговых платежей в бюджетную систему. До сих пор ни в экономической литературе, ни в российском законодательстве не закреплены принципы налогового администрирования.

Вопрос установления принципов налогового администрирования и следования им является одним из основных, по которым определяются критерии эффективности налогового администрирования.

Большинство ученых делят принципы на общегосударственные и специальные, закрепляющие особенности организации и деятельности конкретного государственного органа управления. Применительно к налоговой системе России в исследовании предлагается выделить также две группы принципов построения системы налогового администрирования.

Во-первых, общегосударственные принципы (всеобщность, законность, объективность, гласность, прозрачность, подконтрольность и подчиненность высшим органам государственной власти), так как формирование и функционирование системы налогового администрирования соответствуют

общим принципам регулирования общественных отношений, складывающихся в процессе организации деятельности исполнительной власти.

Во-вторых, это специальные принципы, свойственные налоговому администрированию, заложенные в отдельных функциях управления. К их числу, по нашему мнению, следует отнести:

- некоррупционность;
- единообразие и централизация;
- нейтральность и независимость;
- результативность и эффективность.

Определяя принципы налогового администрирования, следует, по нашему мнению, относиться к ним как к вопросу институционального ряда. Принципы не могут быть чем-то незыблемым и однозначным. Динамичность условий деятельности хозяйствующих субъектов способствует развитию тех принципов, которыми ранее руководствовались предприниматели и управленцы в своей деятельности и поведении.

В рамках совершенствования принципов налогового администрирования особое значение приобретает достижение некоррупционности в качестве приоритета развития налоговой системы.

Все указанные принципы неразрывно связаны между собой, их взаимодействие превращает налоговое администрирование в целостную систему.

**Вторая группа проблем** связана с анализом организационно-методических основ налогового администрирования, включая исследование вопросов становления и развития организационно-управленческого механизма налогового администрирования.

В работе исследована практика налогового администрирования и взаимодействия субъектов налогового администрирования в период с 1990 по 2010 г., в рамках которого выделены три этапа.

Первый этап развития налоговой системы отличается бессистемностью, нестабильностью, непродуманностью принимаемых законов и указов в сфере налогообложения и налогового администрирования.

Негативная характеристика этого периода дана в проекте письма председателя Правительства РФ председателю Государственной Думы ФС РФ, розданном членам Правительства РФ на заседании 25 мая 2000 г.: «Те изменения, которые чуть ли не ежегодно на протяжении 1993–1999 гг. вносились в законодательство о налогах и сборах, решали лишь некоторые узкие вопросы, не затрагивая, однако, его основ. В результате существующая ныне налоговая система стала явным тормозом экономического развития страны». По мнению федерального правительства, принятие в 2000 г. Налогового кодекса РФ как единого, взаимосвязанного и комплексного документа, учитывающего всю систему налоговых отношений в Российской Федерации, было необходимо для скорейшего осуществления налоговой реформы. Однако принятие части второй НК РФ затянулось.

Второй этап характеризуется реформированием налоговой системы, кодификацией всего федерального законодательства о налогах и сборах в рамках обеих частей НК РФ (за исключением налога на имущество физических лиц). Этот этап охватывает начало введения части первой НК РФ и годы формирования части второй. Не случайно Президент В.В.Путин в Послании Федеральному Собранию РФ (в 2003 г.) отметил, что «налоговая реформа у нас, к сожалению, становится постоянной и непрерывной».

Важнейшие тенденции развития третьего (современного) этапа связаны со специализацией территориальных органов (межрегиональных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам), укрупнением налоговых инспекций, автоматизацией процессов обработки и ввода получаемой информации в базу данных, внедрением информационно-коммуникационных технологий, в том числе в целях предоставления налогоплательщикам государственных услуг.

Процесс совершенствования налоговой системы характеризуется непрерывностью уточнений действующих норм, внесения изменений и дополнений, улучшающих систему налоговых отношений в стране. Однако этому процессу мешает, во-первых, значительное количество операций, выполняемых вручную, и документов на бумажных носителях. Во-вторых, устаревшая архитектура системы электронной обработки данных (ЭОД) не позволяет оперативно обрабатывать сведения, поступающие в налоговые органы, и обеспечивать качественную работу инспекций на местах. ФНС России по-прежнему остается структурой, предпочитающей работать с документами на бумаге и лично контактировать с налогоплательщиками. Однако в век бурного развития информационно-коммуникационных технологий реализовать любую сколько-нибудь значимую установку налоговой политики без опоры на них представляется нереальной задачей. Именно поэтому одним из основных направлений совершенствования налогового администрирования является его полномасштабная модернизация, предполагающая широкое применение современных информационных технологий.

Сейчас ФНС России позиционирует себя и как «сервисная компания», по выражению ее руководителя М.В.Мишустина. Разрабатываются и внедряются электронные сервисы, активно идет процесс общей информатизации налоговых органов, направленный на снижение издержек налогового администрирования, – при повышении его качества и эффективности. Уже внедрен сервис «Личный кабинет налогоплательщика», который доступен налогоплательщикам через сеть Интернет.

Сфера представления налоговых деклараций в электронном виде возросла до 68% в 2010 г. Наряду с электронным документооборотом готовится введение системы электронного администрирования счетов-фактур для целей обложения НДС. Сделано много, однако считаем, что для повышения эффективности налогового администрирования в современных условиях необходимо решение следующих задач:

1) автоматическая обработка информации, в том числе формирование начислений и платежей, расчет пеней и подготовка документов для направления налогоплательщику;

2) создание единой системы мониторинга и управления деятельностью налоговой службы, включая контроль соблюдения процедур и сроков; формирование сигнальной информации об организационно-техническом состоянии налогового органа, включая блок поддержки принятия управленческих решений;

3) совершенствование программного комплекса визуального анализа информации (ПК ВАИ);

4) глобальная перестройка сервиса «Личный кабинет», который должен стать не только местом доступа к информации ФНС России, но и сервисом для взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов бесконтактным способом. Этот сервис должен включать проведение регистрации, перерегистрации, сверки расчетов, запросы документов, осуществление зачетов и возвратов налогов;

5) автоматизация процессов информационного обмена с другими ведомствами и структурами;

6) автоматизация архивного хранения информации;

7) модернизация инфраструктуры ФНС России.

Таким образом, для сокращения издержек на налоговое администрирование, повышения его качества и исключения основы для коррупционной составляющей работы налоговиков нужно развивать автоматизированные процессы администрирования и бесконтактные способы взаимодействия с налогоплательщиками. Мы должны получить четко работающий, прозрачный, современный механизм, основанный на максимальной автоматизации, что позволит вывести налоговое администрирование на качественно новый уровень.

В работе показано, что основной потенциал налоговых органов, как и любой другой государственной структуры, составляют кадры. Какие бы реформы ни

проводились, какие бы новейшие технологии ни внедрялись и какие бы благоприятные внешние и внутренние условия ни существовали, без хорошо подготовленного персонала высокой эффективности служебной деятельности добиться невозможно.

Если сегодня при управлении персоналом налоговых органов основное внимание сосредоточено на выработке политики подбора, развития и высвобождения кадров в целом, то завтра оно должно быть направлено на проблемы моделирования профессиональной деятельности, психологического сопровождения служебной деятельности, активного вовлечения гражданских служащих в планирование служебной карьеры, их обучения на всех стадиях должностного роста и др.

Чтобы обеспечить высокий уровень профессионализма и ответственности гражданских служащих налоговых органов, следует начинать с их качественного подбора, для чего необходимы современные методики определения уровня квалификационной подготовки, профессиональной пригодности претендентов. Важно также обеспечить рациональную расстановку кадров с использованием научно обоснованных нормативов труда.

Далее, в исследовании уделено внимание механизму взаимодействия налоговых органов с другими органами государственного управления, особенно – с органами внутренних дел (ОВД). Налоговые органы не относятся к числу правоохранительных и не могут силовыми методами принудить налогоплательщиков действовать в соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах. В то время как органы МВД России в качестве правоохранительных обладают такими полномочиями. Цель указанного взаимодействия – повысить налоговую дисциплину и принудить налогоплательщиков действовать в соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах.

В работе рассмотрены основные направления и формы взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов в сфере налогового



администрирования. Анализ показывает, что в настоящее время существует ряд нерешенных вопросов.

Так, важным направлением взаимодействия налоговых органов и ОВД является участие ОВД в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках в соответствии с п. 1 ст. 36 НК РФ. Законом о полиции также предусмотрено право ОВД участвовать в налоговых проверках по запросам налоговых органов в порядке, установленном законодательством РФ по налогам и сборам.

Определенные проблемы в реализации совместных акций создает наличие утвержденного годового плана проведения выездных проверок у налоговых органов. Включение налоговой проверки в утвержденный плановый график органов внутренних дел сопряжено с незапланированным отвлечением специалистов. Решение данной проблемы видится в составлении ежегодного плана совместных проверок или в «закреплении» (по возможности) отдельных сотрудников налоговых органов за соответствующими подразделениями ОВД.

Существенным недостатком действующего механизма взаимодействия является то, что он рассчитан на разовые эпизоды их взаимодействия и не предусматривает регулярного информационного обмена.

В информационном обмене ограниченными сведениями нуждаются не только налоговые, правоохранительные органы, но и таможенные органы, в частности, речь идет о:

- базе данных утерянных и похищенных паспортов;
- реестре дисквалифицированных должностных лиц;
- лицах, не сдающих налоговую отчетность;
- организациях, отсутствующих по месту регистрации.

Взаимодействие налоговых, правоохранительных, таможенных органов нуждается в максимальной автоматизации. Представляется, что соответствующие функции после создания общефедеральных баз данных, содержащих сведения о хозяйственной деятельности налогоплательщиков, могут быть переданы Центрам

обработки данных (ЦОД ФНС России), не взаимодействующим с налогоплательщиками напрямую. Сам момент принятия должностными лицами решения о передаче сведений должен быть по возможности исключен: сведения и ответы на запросы уполномоченных органов должны формироваться в базе данных автоматически.

Эффективному обмену сведениями о налогоплательщике препятствует и отсутствие единой для всех органов государственной власти и местного самоуправления системы учета организаций и граждан. Некоторые аспекты данной проблемы нашли отражение в Федеральном законе «О персональных данных» № 152-ФЗ от 27 июля 2006 г. Однако в нем не решены вопросы унификации системы сведений о лицах.

По нашему мнению, причиной перечисленных выше и других проблем является достаточно лаконичная характеристика правового статуса ОВД в системе налоговой администрации России в НК РФ. Например, законодатель в ст. 9 НК РФ не признает ОВД в качестве участника отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Такой подход ставит под вопрос допустимость всех остальных положений НК РФ, в том числе и гл. 6, касающейся деятельности ОВД. В связи с этим полагаем необходимым расширить функции ОВД в сфере расследования налоговых преступлений и признать их в налоговом законодательстве в качестве участника отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

**Третья группа проблем** исследования связана с налоговым контролем. В работе установлено, что ведущим звеном налогового администрирования является налоговый контроль.

Для правильной организации налогового контроля очень важно сформулировать принципы, на которых он будет основываться. Так как налоговый контроль в той или иной степени касается всех хозяйствующих субъектов, считаем, что отсутствие в законодательстве четко сформулированных принципов налогового контроля затрудняет решение практических задач его

осуществления и создает предпосылки для нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков. В работе на основе анализа и обобщения различных точек зрения предлагается закрепить в ст. 82 НК РФ состав и содержание принципов налогового контроля.

Исходя из хронологического критерия налоговый контроль подразделяется на предварительный и последующий. В практике работы налоговых органов наиболее распространён последующий контроль. Однако в исследовании обоснована необходимость повышения роли предварительного налогового контроля – именно он в наибольшей мере обеспечивает реализацию превентивной функции, поскольку предотвращает саму возможность налоговых правонарушений.

В работе выделены и функциональные формы разграничения налогового контроля, в числе которых: учет плательщиков; налоговые проверки; контроль за полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов. Все остальные действия, осуществляемые должностными лицами налоговых органов, не что иное, как методы, которые используются в практике налогового контроля и самостоятельного значения не имеют. К ним следует отнести: получение объяснений налогоплательщиков; получение документов и информации от различных государственных органов, банков, налогоплательщиков; проверку данных учета и отчетности; истребование документов; выемку документов и предметов; доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки; осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода; участие свидетеля; экспертизу; привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля. Что касается участия переводчика и понятых, по нашему мнению, они не могут быть отнесены ни к формам, ни к методам налогового контроля, а привлекаются для соблюдения формальностей в ходе составления протокола при проведении налогового контроля. Таким образом, в целях упорядочения

применения налогового контроля, его форм и методов считаем целесообразным включить их в Налоговый кодекс РФ.

Деятельность налоговых органов при осуществлении налогового администрирования осложняется действующим законодательством. Реально оно устанавливает уведомительный характер регистрации юридических лиц и низкие минимальные размеры уставных капиталов. Полная безответственность учредителей и легкость регистрации юридических лиц приводят к массовому возникновению фирм-однодневок, создаваемых исключительно для участия в схемах уклонения от налогообложения. Кроме того, контрольные мероприятия в отношении фирм-однодневок требуют затрат больших ресурсов налоговых органов и при этом являются малоэффективными.

Удельный вес юридических лиц, состоящих на учете в налоговых органах, но не уплачивающих налоги, доходит до 49% общего количества. В том числе доля предприятий, не сдающих отчеты, составляет 42,3%, а организаций, сдающих нулевую отчетность, – 6,7%. В рамках действующего законодательства налоговые органы в отношении фирм-однодневок могут лишь приостановить операции по счетам. Эти действия не решают проблему в целом, решить ее можно только на законодательном уровне. Совершенствование законодательства в области регистрации и учета налогоплательщиков, по нашему мнению, должно идти по двум направлениям: усиление ответственности учредителей за результат деятельности созданных ими организаций и проведение предварительного контроля при регистрации новых организаций. В целях улучшения налогового администрирования необходимо отказаться от действующего в нашей стране уведомительного порядка государственной регистрации юридических лиц и заменить его на разрешительный принцип. Необходимо предоставить ФНС право полной проверки учредительных документов на стадии постановки налогоплательщика на учет. Это позволит не только фиксировать, но и предотвращать ряд налоговых и других экономических правонарушений, а также сократить расходы на контрольную работу постфактум.

В работе обоснованы некоторые рекомендации, направленные на повышение эффективности налогового контроля путем внесения изменений в регламент:

- согласно действующему законодательству, выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Этот срок может быть продлён до четырех, а в исключительных случаях – до шести месяцев. Более того, возможность приостановления проверки на срок до шести месяцев налоговыми органами фактически означает, что время проверки продлевается еще на полгода. Исходя из этого, в работе предлагается сократить срок приостановки проверки хотя бы до двух месяцев;

- в настоящее время имеются недостатки в действующей технологии выездных налоговых проверок, основными из которых являются их большая трудоемкость и длительность. В целях совершенствования процедуры проведения и оформления результатов проверки необходимо сократить объем документооборота. Этого можно достичь путем составления по итогам налоговой проверки сразу акта, а не справки как промежуточного документа, (при отсутствии нарушений – уведомления об этом), что позволит сократить расходы налоговых органов на осуществление налоговой проверки.

В диссертации особое внимание уделено анализу проблем поддержания налоговой дисциплины и борьбы против уклонения от уплаты налогов, а также исследованию взаимосвязи налогового администрирования и собираемости налогов. Последняя рассматривается в работе как показатель эффективности налогового администрирования.

**Четвертая группа проблем** связана с правилами контроля за трансфертным ценообразованием. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» № 227-ФЗ построен практически по тем же правилам, которые существуют в

мировой практике налогового контроля за ценообразованием. Однако следует отметить, что в нем имеются значительные недоработки:

1. В законе предусмотрено 11 случаев взаимозависимости юридических и физических лиц; вместе с тем указанное положение имеет незаконченный вид, поскольку законодателю не удалось прописать все возможные случаи взаимозависимости участников сделки. Поэтому в законе предусмотрено, что «взаимозависимыми могут быть признаны в судебном порядке любые лица по любым другим обстоятельствам». Таким образом, в ряде случаев решение перекладывается на судебные инстанции, что, несомненно, создает дополнительные проблемы как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов.

2. Важным вопросом трансфертного ценообразования является вопрос об источниках сведений о сопоставимых сделках, которые должны быть доступны для налоговых органов и налогоплательщиков. Однако перечень источников информации о ценах, используемых налоговыми органами, не является исчерпывающим, а налогоплательщик, кроме информации о собственной деятельности, вправе использовать любые общедоступные источники информации. Было бы логичным существенно расширить перечень источников информации о рыночных ценах, сделать его закрытым, исключив из него такие понятия, как «иные источники», «иная информация».

3. Нет полной ясности и в том, о каких конкретно официальных источниках информации уполномоченных государственных и местных органов, иностранных государств или международных организаций идет речь в законе. Кто конкретно должен установить перечень этих источников? Должны ли последние быть едиными на всей российской территории или будут любыми, установленными каждым региональным государственным и местным органом власти? По нашему мнению, следовало бы законодательно закрепить эти функции за федеральными ведомствами (допустим, Министерством экономического развития РФ или Федеральной службой государственной статистики РФ), которые на основе

анализа имеющихся данных могли бы публиковать сведения об уровне рыночных цен и законодательно сделали бы их официальным и обязательным источником информации как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов.

4. Серьезным шагом вперед в российском налогообложении является возможность заключения предварительного соглашения о ценообразовании между крупнейшими налогоплательщиками и налоговыми органами. Указанный механизм, безусловно, должен играть определенную роль в установлении реальных, экономически обоснованных контрактных цен для целей налогообложения.

Однако за рассмотрение ФНС заявления о заключении соглашения о ценообразовании нужно уплатить госпошлину в размере 1,5 млн руб. (подп. 133 п. 1 ст. 333.33 НК РФ). По нашему мнению, здесь законодатель создает лазейку для коррупции, так как если организация соблюдает все условия соглашения, то впоследствии ФНС не вправе начислять налоги, пени и штрафы в отношении тех контролируемых сделок, цены по которым согласованы (п. 2 ст. 105.23 НК РФ).

Кроме того, нами предлагается ввести упрощенную процедуру заключения предварительных соглашений с налоговыми органами для малых и средних компаний, которые существенно ограничены в возможностях заключения таких соглашений из-за их сложности и дороговизны.

5. В НК РФ обязанность по доказательству соответствия применяемых цен рыночному уровню перекладывается на налогоплательщика, что противоречит самому налоговому законодательству, которое провозглашает презумпцию невиновности налогоплательщика.

Результаты исследования показывают, что проведение налогового контроля по трансфертному ценообразованию не полностью регламентировано. Так, НК РФ возлагает его на федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные по контролю и надзору в области налогов и сборов. При этом контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом камеральной или выездной налоговой проверки, но может

проходить одновременно с ними. В работе предлагается переложить определенные функции по контролю за трансфертным ценообразованием на управления ФНС по субъектам Российской Федерации, так как закрепление контроля только за центральным аппаратом ФНС является экономически неоправданным.

Кроме того, закон предполагает регулирование этого вопроса через методические рекомендации Минфина России, которые не имеют нормативного характера при разрешении налоговых споров. Из-за недоработок закона может пострадать репутация налоговых органов, так как им придется отстаивать интересы государства в суде. Ввиду того, что все неустраняемые сомнения и неясности налогового законодательства трактуются в пользу налогоплательщика, есть риск, что данные споры будут проиграны.

В связи с этим целью правового регулирования трансфертного ценообразования должно быть обеспечение надлежащей налогооблагаемой базы, создание равных условий хозяйствования для добросовестных налогоплательщиков и лиц, злоупотребляющих правом свободно устанавливать цены сделок, за счет устранения налоговых преимуществ, получаемых недобросовестными налогоплательщиками.

**Пятая группа проблем** связана с исследованием особенностей налогового администрирования отдельных категорий налогоплательщиков (физических лиц, крупнейших налогоплательщиков, организаций финансового сектора экономики и субъектов малого предпринимательства). В современных условиях особую значимость приобретает дифференциация налогового администрирования различных категорий налогоплательщиков, целью которой является гармонизация отношений с добросовестными налогоплательщиками, создание для них максимально комфортных условий для исполнения налоговых обязательств.

По итогам исследования применительно к физическим лицам общий вывод состоит в том, что без системной перестройки налогообложения физических лиц в



Российской Федерации невозможна реализация в этой сфере основополагающих принципов налогообложения:

- справедливости (в распределении налогового бремени), поскольку применение прогрессии при обложении доходов невозможно без эффективного контроля за совокупными доходами граждан;

- всеобщности налогообложения, поскольку при нынешней системе контролю подлежат только декларированные доходы, и избежать налогообложения можно, просто не заявляя о наличии дохода;

- эффективности работы налоговых органов – поскольку основные силы и средства тратятся на администрирование деятельности, доля доходов от которой заведомо невелика (выплаты малых зарплат и отчетность о добровольно декларируемых доходах). При этом необходима незамедлительная реализация соответствующих мер в сфере совершенствования законодательства, оптимизации организационной структуры налоговых органов и внедрения в практику налоговых органов более эффективных методов работы с налогоплательщиками.

Считаем целесообразным: а) перейти на системный подход в регулировании подоходного налогообложения физических лиц, расширить возможность применения «авансовых налогов» и восстановить всю совокупность налогов (включая налог на дарение и наследство, налог на крупные состояния и налоги «на вывоз капиталов»); б) ввести прогрессивную шкалу налоговых ставок общего («консолидирующего») подоходного налога; в) законодательно подтвердить принцип «всеобщности» налогообложения доходов граждан – прекратить предоставлять налоговые иммунитеты в отношении незаконных и «теневых» доходов.

Для обеспечения оптимизации организационной структуры налоговых органов в работе предлагается: а) передать в ведение единого налогового ведомства все платежи и сборы (включая таможенные пошлины, страховые взносы и т.д.), дополнив его функции сбором налоговых платежей; б) организационно разделить в этом едином налоговом ведомстве подразделения,

занимающиеся приемом и первичной обработкой налоговой отчетности, налоговыми расследованиями, взысканием налоговой задолженности.

В качестве более эффективных методов работы с налогоплательщиками предлагаем: а) ввести в практику выявление доходов граждан, подлежащих налогообложению, по критерию прироста их чистого имущества; б) для аналитической деятельности активно использовать сведения из СМИ и информацию, предоставляемую так называемыми «третьими лицами»; в) ввести систему «единой карточки расчета с бюджетом» налогоплательщика, с «дебетованием» этого счета начислениями (по всем видам налогов) и «кредитованием» – по возвратам налогов и по предоставленным налоговым льготам.

В исследовании особое внимание уделено налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков, выявлены их особенности, предложены меры по их учету в практике налогового администрирования, что обеспечило целенаправленный системный подход к обоснованию рекомендаций по совершенствованию организации и методов их налогового администрирования.

Одной из проблем налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков является недостаточное регламентирование его в налоговом законодательстве. В НК РФ ни один принципиальный вопрос, касающийся администрирования крупнейших налогоплательщиков, не раскрыт по существу, они упоминаются всего два раза со ссылками на то, что решение вопроса относится к компетенции ФНС России или Министерства финансов РФ. Вся специфика администрирования этой категории налогоплательщиков регламентируется подзаконными актами Министерства финансов РФ и ФНС России. Кроме того, в Налоговом кодексе РФ отсутствует определение «крупнейшие налогоплательщики», критерии их определения, порядок их установления, периодичность и основания их изменения. В НК РФ целесообразно закрепить четкий перечень критериев отнесения налогоплательщиков к категории

крупнейших, узаконить основания, периодичность, порядок их изменений и форму нормативно-правового акта, утверждающего эти изменения.

Улучшить правовое положение крупнейших налогоплательщиков могло бы создание системы территориальных представительств межрегиональных инспекций в регионах наподобие территориально обособленных рабочих мест (ТОРМ), созданных инспекцией ФНС межрайонного уровня. Развитие системы территориальных представительств межрегиональных инспекций позволило бы сочетать положительные стороны отраслевого и территориального принципов организации налоговых органов: с одной стороны, сохранились бы преимущества, связанные с учетом отраслевой специфики производства, а с другой – инспекции стали бы территориально более доступны для крупнейших налогоплательщиков.

Анализ администрирования организаций финансового сектора экономики показывает, что правила их налогообложения в нашей стране не соответствуют реальной модели их функционирования, при которой вначале из бизнеса выводятся доходы операторов (вне всякого контроля налоговых органов), затем оплачиваются текущие расходы и только остаток из оборотных средств распределяется между собственниками капитала и казной. При этом если оставшихся средств не хватает для погашения обязательств перед вкладчиками, недостача покрывается из общественных фондов.

Чтобы изменить эту ситуацию, целесообразно: а) вернуть организации финансового сектора на общий режим налогообложения по тем же нормам и ставкам, что и все остальные коммерческие предприятия, начав с распространения на банки и страховые компании НДС по упрощенной схеме, взяв за налоговую базу сумму фонда заработной платы и прибыли; б) установить повышенное налогообложение сверхдоходов банкиров (пока еще не введена прогрессивная шкала ставок по НДФЛ) – включить в базу обложения все суммы выплат и иных материальных и натуральных льгот, которыми они пользуются за счет банка, а затем установить налоговую ставку в размере 30% для сумм годовых выплат, превышающих 100 тыс. долл. в год; в) ввести личное профессиональное

лицензирование и обязательное страхование личной ответственности банкиров и страховщиков.

Для банков, получающих помощь от государства (включая и предоставление кредитных ресурсов по пониженным ставкам), установить специальный (временный) налог на сверхдоходы (другим вариантом может быть ограничение в форме «нормативной прибыли» – на уровне 20%, с изъятием в казну всех сумм доходов, превышающих этот норматив).

Важность проблемы рационального налогового администрирования в отношении субъектов малого бизнеса предопределяет необходимость переосмысления и разработки перспективных направлений развития малого бизнеса.

Поскольку в ближайшем будущем предусматривается расширение сферы применения упрощенной системы налогообложения, основное внимание в налоговом администрировании субъектов малого предпринимательства уделяется совершенствованию механизма налогового администрирования.

Для оптимизации возникающих в налоговой сфере взаимосвязей государства с субъектами малого предпринимательства в диссертации предлагаются следующие мероприятия:

- повышение роли превентивных мер налогового контроля в системе реализации фискальных отношений государства с субъектами малого бизнеса, содействующих формированию мировоззрения законопослушного налогоплательщика и обладающих в результате бóльшим потенциалом для пополнения доходной части бюджетов;

- совершенствование организационно-методических положений налоговых проверок субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения, в том числе уточнение приемов налогового контроля по выявлению у налогоплательщиков не учтенных при налогообложении доходов;

- усиление защищенности законопослушных налогоплательщиков от излишних обременений и издержек в ходе налогового контроля, в том числе и за счет сокращения количества необоснованных выездных налоговых проверок.

Учитывая существующий уровень налоговой дисциплины и характер используемых недобросовестными налогоплательщиками способов минимизации налоговых обязательств, не менее важной является работа по усилению контроля за уклонением от налогообложения с использованием механизма упрощенной системы налогообложения. Являясь эффективным инструментом снижения налоговой нагрузки для одной части налогоплательщиков, применение упрощенной системы налогообложения одновременно оставляет возможности для неоправданной налоговой минимизации для другой части, на которую данный налоговый режим изначально не рассчитан. Выявить и доказать незаконность большинства подобных схем налоговой минимизации налоговым органам достаточно сложно. В результате, величина финансовых ресурсов, поступающих от бизнеса в виде налогов, неадекватна величине, причитающейся государству в соответствии с нормами налогового законодательства. Кроме того, это содействует снижению адресности налогового стимулирования субъектов, применяющих упрощенную систему налогообложения, нарушению законов рыночной конкуренции и принципа социальной справедливости в отношении законопослушных налогоплательщиков.

Решение указанной проблемы представляется возможным через реализацию следующего комплекса мер.

Во-первых, совершенствование критериев, ограничивающих право хозяйствующих субъектов применять упрощенную систему налогообложения, и механизма налогового контроля за их соблюдением. Изменение критериев должно, прежде всего, быть направлено на устранение возможностей для маскировки более крупного бизнеса под малый, а также на придание упрощенной системе налогообложения более целевого, стимулирующего характера.

Во-вторых, проведение целенаправленной политики открытия информации о допустимых границах налоговой оптимизации при применении упрощенной системы налогообложения для мотивирования налогоплательщиков к добровольному отказу от незаконных схем минимизации налогообложения. Указанная политика основана на применении мер убеждения и позволяет налоговым органам формировать «правила игры» для бизнеса.

В-третьих, разработка единых алгоритмов действий налоговых органов по выявлению потенциальных участников типовых схем ухода от уплаты налогов и унифицированного порядка подготовки доказательной базы на основе мониторинга сложившейся правоприменительной практики в регионах.

Осуществление комплекса предложенных мероприятий будет способствовать получению дополнительного притока налоговых доходов за счет сокращения налоговых «лазеек», а также за счет мотивирования налогоплательщиков к отказу от использования схем уклонения от налогообложения и повышения их заинтересованности своевременно и в полном объеме уплачивать причитающиеся налоги.

При совершенствовании системы налогового администрирования субъектов малого предпринимательства можно обратить внимание и на опыт других стран. Для России опыт зарубежных стран представляется чрезвычайно важным в связи с тем, что в нашей стране предпринимательство определяется как область большого экономического потенциала и одновременно как зона высокого риска, а его реальный вклад в прогресс государства и общества остается пока неоправданно низким. Изучение позитивного опыта других стран в области поддержки малого бизнеса позволит существенно повысить реальный вклад малых и средних предприятий в экономику нашей страны и с максимальной эффективностью использовать экономический, инновационный и социальный потенциал предпринимательской деятельности.

Взимание налогов и сборов может оказывать различные эффекты на поведение экономических агентов, создавать различные стимулы – как для

организаций, так и для физических лиц. Например, налоговое администрирование субъектов малого предпринимательства посредством использования специальных налоговых режимов позволяет упростить систему налогообложения и, что особенно важно, стимулировать и активизировать предпринимательскую деятельность. Также специальные режимы налогообложения позволяют снизить издержки малого бизнеса на уплату налогов и, тем самым, улучшают экономическую среду и создают дополнительные стимулы для его развития. Поэтому сегодня необходимо осознание того, что одной из задач субъектов малого предпринимательства является не только обеспечение казны финансовыми ресурсами, но и создание новых рабочих мест, а также внесение своего вклада в формирование конкурентной экономики.

**Шестая группа проблем** связана с определением концептуальных проблем становления института налогового консультирования. Наше государство пока не считает нужным регулировать рынок налогового консультирования, но нами на основе проведенного исследования обоснована его необходимость.

Сегодня система налогов в любой развитой стране становится все более и более разветвленной, сложной, а вопросы исчисления налогов все в большей мере становятся преимущественно делом профессионально подготовленных людей. Поэтому во многих странах мира стала общепринятой практика, когда рассчитывать налоги гражданам и организациям, предвидеть последствия тех или иных их налоговых поступков помогают налоговые консультанты. Все это становится привычным и для России – роль налоговых консультантов возрастает.

Вместе с тем следует отметить, что у некоторых ученых и работников государственной службы порой возникает настороженное отношение к деятельности налоговых консультантов. Особенно в тех случаях, когда речь идет о вопросах оптимизации налоговой нагрузки и налогового планирования.

По нашему мнению, здесь нет противоречия между интересами государства и интересами налогоплательщика, ибо в конечном счете задача правильной и своевременной уплаты налогов – это и есть задача каждого добросовестного

налогоплательщика. Последний сможет воспользоваться выгодами предсказуемости в полной мере, для него устраняется угроза обвинения его в стремлении к получению необоснованной налоговой выгоды; при этом финансовое регулирование не ограничивает деловую активность и экономическую свободу, необходимые для создания условий и предпосылок роста объемов производства и укрепления финансового положения налогоплательщиков.

Общеизвестно, что каждый налогоплательщик заинтересован меньше платить налоги и в рамках законодательства минимизировать свою налоговую базу. По нашему мнению, это должно быть и в интересах государства. Последнее отнюдь не заинтересовано в том, чтобы налогоплательщики переплачивали, ухудшая тем самым свое финансовое положение. Ибо национальное богатство страны создается налогоплательщиками, хозяйствующими субъектами.

Фактически рынок уже сложился, на нем работает большое число налоговых консультантов, и теперь задача состоит в том, чтобы сделать этот рынок цивилизованным. Одним из важнейших условий развития этого рынка услуг в нашей стране является его правовое регулирование и институциональное оформление. Необходимо принять соответствующий нормативный акт, так как отсутствие специального закона о налоговом консультировании является сдерживающим фактором перспективы развития этого вида услуг. То, что «в России необходимо создать систему консультантов, которые помогли бы гражданам платить налоги и не ошибаться», дошло и до руководства ФНС России (М.В.Мишустин, «Деловой завтрак», «Российская газета» от 21 ноября 2011 г.).

Далее необходимо разработать стандарты налогового консультирования. Работа должна быть так устроена, чтобы по всей России налогоплательщики на одни и те же вопросы могли бы получать одни и те же ответы.

**Седьмая группа проблем** связана с формированием налоговой культуры как необходимым условием совершенствования налогового администрирования.



В настоящее время в России в сфере налогообложения сложился негативный стереотип поведения, неразвитой остается налоговая культура общества, сохраняется недоверие граждан и бизнеса к налоговой системе, стремление уклониться от уплаты налогов. Обо всем этом свидетельствуют как данные о росте правонарушений, связанных с сокрытием доходов от налогообложения, в том числе в крупных и особо крупных размерах, так и результаты многочисленных социологических исследований.

По результатам социологического исследования, проведенного Фондом Общественное мнение, на вопрос: «Знаете ли вы, какие налоги вам положено платить?», лишь 40% россиян уверенно заявляют об этом утвердительно. Чуть меньшая доля опрошенных (36%) знает об этом «приблизительно», а 18% честно признались, что совсем не информированы. Еще 6% затруднились с ответом на данный вопрос (см. рис. 1).

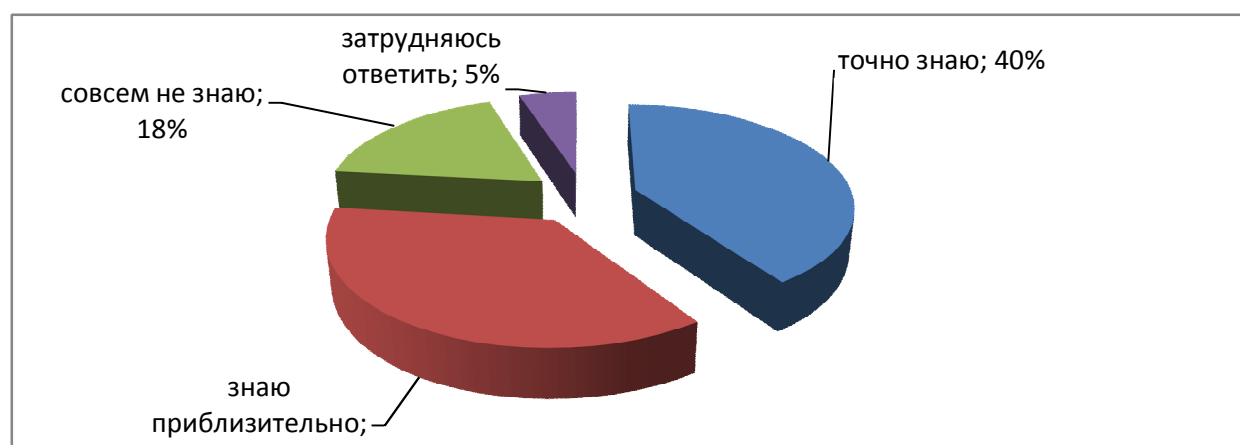


Рис. 1. Информированность о налогах.

Данные опроса свидетельствуют, что уровень информированности населения о положенных к уплате налогах невысок.

Налогоплательщиками себя считают 70% опрошенных, тогда как 23% убеждены в том, что им налоги платить не надо. То есть почти каждый пятый из опрошенных уверен в том, что никаких налогов он платить не должен, хотя на деле обязан их платить. Эта доля варьируется по разным типам налогоплательщиков – среди работающих не относят себя к группе обязанных платить налог на доходы физических лиц 23%, среди имеющих в собственности

землю или транспортные средства – 15%. Особенно плохо информированы собственники недвижимости: почти половина из них то ли не помнят, то ли не знают, что им следует платить налог на свое имущество.

Таким образом, результаты социологических исследований дают право утверждать, что налоговая культура граждан находится на низком уровне и одной из главных целей налогового администрирования в настоящее время должно быть формирование налоговой культуры и налоговой грамотности населения.

По данным социологического исследования, 22% россиян (среди предпринимателей – 38%) полагают, что в жизни бывают ситуации, когда обычному человеку простительно не платить налоги, и, по сути, оправдывают практику неуплаты налогов. Доля тех, кто считает допустимым в тех или иных ситуациях не платить налоги, может оказаться еще выше, потому что далеко не все в ходе опроса признаются в этом интервьюеру. Недопустимой практикой неуплаты налогов, ни при каких обстоятельствах, считают 62% россиян, среди предпринимателей – 53%.

В целом же приходится констатировать, что до настоящего времени обязанность уплаты налогов не осознается как гражданская ответственность.

Становление и развитие налоговой культуры в России началось в 1990-е годы с переходом к новому экономическому укладу и созданием новой налоговой системы. С этого времени развитие налоговой культуры происходит в большей степени стихийно, в основном в форме пропаганды в период подачи налоговых деклараций и пресловутых лозунгов типа «Уплати налоги и спи спокойно».

В работе отмечены проблемы, решение которых, по нашему мнению, будет способствовать формированию налоговой культуры в России.

Главная проблема – недостаточный уровень государственного участия в этом процессе. Отсутствие целенаправленных концепций повышения налоговой грамотности и формирования налоговой культуры в обществе привело к тому, что

использование изощренных способов ухода от налогов стало рассматриваться налогоплательщиками как особое геройство. Тем более что налоговые консультанты публикуют различные способы ухода от налогов, и чем больше каждый из них предложит таких способов, тем более профессионально грамотным он считается.

Важной и широкомасштабной считаем целенаправленную работу по правовому воспитанию будущих налогоплательщиков со школьной скамьи. Решение данной проблемы представляется в разработке и реализации целевой государственной программы повышения налоговой грамотности. В рамках указанной программы необходимо совершенствовать уже имеющиеся и создать новые механизмы по информированию, обучению и консультированию налогоплательщиков, разъяснению налогового законодательства. Необходимо создать институт пропаганды социальной ответственности, гражданской солидарности в решении проблем в области налоговых отношений.

Степень добровольного сотрудничества налогоплательщиков с налоговыми органами – один из качественных показателей налогового администрирования. В США более 90% дел, поступивших в налоговый суд, заканчиваются согласием сторон, что свидетельствует об эффективности деятельности судей-посредников в Налоговом суде. В России отношение законченных по существу дел, к законченным соглашением сторон прямо противоположно аналогичным цифрам в США. Это свидетельствует о том, что высокоорганизованная система взаимодействия органов налогового администрирования и налогоплательщиков в настоящее время в России еще не сформирована. Проведенное исследование опроса мнений дает право утвердить, что людям сегодня не хватает сведений о налоговой сфере и в обществе востребована более активная деятельность налоговых органов по просвещению и информированию населения (см. табл. 2).

Влияние опыта взаимодействия с налоговыми органами на информированность о положенных налогах (в % от всех опрошенных)

Какие налоги положено платить	Все население	С налоговыми органами за последний год иметь дело...	
		приходилось	не приходилось
точно знаю	40	62	37
знаю приблизительно	36	31	37
совсем не знаю	18	4	20
затрудняюсь ответить	6	3	6

Важное направление формирования налоговой культуры – укрепление репутации и имиджа налоговых органов и их должностных лиц. В этой связи предстоит преодолеть коррупцию в налоговых органах, для чего необходимо обеспечить достойную заработную плату налоговых инспекторов (по образцу полиции).

По нашему мнению, налоговым органам необходимо в корне пересмотреть свое отношение к налогоплательщикам. Налогоплательщики должны знать и чувствовать, что налоговая служба работает вместе с ними, а не против них.

И особо хочется отметить, что для повышения уровня налоговой культуры необходимо формирование общественной нетерпимости к уклонению от уплаты налогов, с одной стороны, и активизация деятельности общественных организаций, направленной на защиту интересов налогоплательщиков, – с другой.

Предложенные в диссертационной работе направления развития налогового администрирования, охватывающие его теоретические основы и практические аспекты, призваны способствовать увеличению налоговых доходов консолидированного бюджета РФ на основе устойчивого развития экономики страны и роста благосостояния населения.

## **Список основных работ, опубликованных по теме диссертации**

### ***Монографии:***

1. Пайзулаев И.Р. Налоговое администрирование отдельных категорий налогоплательщиков [текст]: монография /И.Р.Пайзулаев; ФГБОУ ВПО «Всерос. заоч. финанс.-экономич. ин-т, каф. налогов и налогообложения. – Владимир: ВИТ-принт, 2011. – 136 с. (7,91 п.л.).
2. Пайзулаев И.Р. Механизм налогового администрирования физических лиц. Налоговое администрирование организаций финансового сектора экономики [текст]. (Параграфы 1 и 2 главы 2 монографии «Налоговое администрирование на современном этапе») Под общ. ред. канд. эконом. наук И.Р.Пайзулаева. – М.: ЦСОТ, 2011. С. 30–65 (2,1/1,3 п.л.).
3. Пайзулаев И.Р. Развитие системы налогового администрирования [текст]: монография / И.Р.Пайзулаев. М.: ЦСОТ, 2011. – 168 с. (9,77 п.л.).
4. Пайзулаев И.Р. Налоговое администрирование в регионах [текст]. Монография. – М.: Издательство «Спутник +», 2008. – 256 с. (16 п.л.).
5. Пайзулаев И.Р. Налоговый контроль за юридическими лицами в условиях рыночной экономики [текст]. – М.: ВЗФЭИ, 2001. – 161 с. (9,5 п.л.).

### ***Статьи в журналах и изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России:***

1. Пайзулаев И.Р. Налоговое администрирование в Советской России [текст]. // Предпринимательство. – 2008. - № 3. – С. 191–194. (0,6 п.л.).
2. Пайзулаев И.Р. Критерии и показатели результативности налогового контроля [текст]. // Предпринимательство. – 2008. – № 5. – С. 26–29. (0,4 п.л.).
3. Пайзулаев И.Р. О повышении роли камеральной налоговой проверки [текст]. // Финансы, Деньги, Инвестиции. – 2008 (27). - №3. – С. 8–12. (0,4 п.л.).
4. Пайзулаев И.Р. Становление и развитие налоговых органов современной России (1991-2008 гг.) [текст]. // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 10/1. – С. 41–44. (0,6 п.л.).
5. Пайзулаев И.Р. Совершенствование налогового администрирования: некоторые направления деятельности [текст]. // Предпринимательство. – 2008. - № 7. – С. 61–65. (0,5 п.л.).
6. Пайзулаев И.Р. Организация территориальных налоговых органов по вопросам урегулирования задолженности [текст]. // Налоговая политика и практика. – 2008. - №11/1. – С. 29–31. (0,6 п.л.).
7. Пайзулаев И.Р. Взаимодействие ФНС и МВД России при осуществлении налогового администрирования [текст]. // Вестн. Владим. юрид. ин-та. – 2011. - №4(21). – С. 119–122. (0,5 п.л.).

8. Пайзулаев И.Р. Экономическое содержание налогового администрирования [текст]. // Налоговая политика и практика № 5/1-2011. – С. 7–11. (0,7 п.л.).
9. Пайзулаев И.Р. Функции налогового администрирования [текст]. // Налоговая политика и практика. – 2011. - №9/1. – С. 37–41. (0,7 п.л.).
10. Пайзулаев И.Р. Налоговое консультирование как инструмент налогового администрирования [текст]. // Налоговая политика и практика. – 2012. - №1/1. – С. 12–24. (0,7 п.л.).
11. Пайзулаев И.Р. Новые правила контроля трансфертного ценообразования: проблемы применения [текст]. // Вестн. Владим. юрид. ин-та. – 2012. - №1(22). – С. 136–139. (0,6 п.л.).
12. Пайзулаев И.Р. Становление современной системы учета налогоплательщиков в РФ: сдвиги есть, но недостаточные [текст]. // Налоговая политика и практика. – 2012. - № 3/1 – С. 14–16. (0,4 п.л.).
13. Пайзулаев И.Р. Проблемы соблюдения налоговой дисциплины и методы борьбы с уклонением от налогов [текст]. // Налоги и налогообложение. Научно-практический журнал. - 2012. - № 4(94), апрель. – С. 18–23. (0,65 п.л.).

#### ***Публикации в других научных изданиях***

В других научных изданиях опубликовано 34 работы общим объемом 21,67 п.л., в том числе авторским объемом 14,07 п.л.