Артеменко, Дмитрий Анатольевич. Налоговое администрирование в России : механизм и направления модернизации : диссертация ... доктора экономических наук : 08.00.10 / Артеменко Дмитрий Анатольевич; [Место защиты: Южный федер. ун-т].- Ростов-на-Дону, 2011.- 380 с.: ил. РГБ ОД, 71 11-8/334

**Содержание к диссертации**

Введение

1. ИНСТИТУЦИОНАЛИЗАЦИЯ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ РЫНОЧНОЙ ТРАНСФОРМАЦИИ ЭКОНОМИКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ 26

1.1. Налоговые отношения в контексте, императивов эволюции налоговой системы России .26

1.2. Институт налогового администрирования: предпосылки становления

и особенности функционирования .46

1.3. Механизм налогового администрирования: структурно- функциональные составляющие 68

2. СОДЕРЖАТЕЛЬНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ СТРУКТУРЫ ПРЕДМЕТНО-ОРИЕНТИРОВАННЫХ МОДУЛЕЙ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ: РЕГЛАМЕНТАЦИЯ И ТЕХНОЛОГИИ 88

2.1. Институциональная эволюция органов налогового контроля в России 88

2.2. Организационно-административная и правовая регламентация деятельности налоговых органов. 104

2.3. Контрольно-аналитическая функция налогового администрирования по обеспечению устойчивых налоговых поступлений в бюджетную

систему 127

2.4. Функционально-методические технологии, ориентированные на оптимизацию процедур налогового администрирования 142

3. МЕТОДИЧЕСКАЯ СОСТАВЛЯЮЩАЯ КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ 164

3.1. Теоретико-методическое обеспечение приоритетных направлений' налогового контроля 164

3.2. Риск-ориентированный подход в методике налогового контроля 187

3.3. Совершенствование методики налоговых расследований по выявлению рисков уклонения от уплаты налогов (на примере налога на добавленную стоимость) 199

4. НАПРАВЛЕНИЯ ПОСТКРИЗИСНОЙ МОДЕРНИЗАЦИИ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ 225

4.1. Мониторинг результативности применения инструментов налогового администрирования (на примере субъектов Южного федерального округа) 225

4.2. Пути модернизации методов взимания налоговых доходов 239

4.3. Повышение качества управления налоговыми отношениями в России как основная цель посткризисной модернизации механизма налогового администрирования 258

5. ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ В МЕХАНИЗМЕ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ 285

5.1. Необходимость и перспективы развития института налогового

консультирования в России 285

5.2. Роль налогового консультирования в системе мер предупреждения оппортунистического поведения налогоплательщиков 305

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 324

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 334

ПРИЛОЖЕНИЯ 360

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Поворот государства в сторону решения отложенных почти на два десятилетия социальных проблем обусловил рост бюджетных расходов, что определяет необходимость их систематического финансирования, осложнившегося в условиях кризисного снижения доходов бюджетов всех уровней и их дефицитности. Поскольку основным источником формирования доходов бюджетной системы выступают налоги, то выполнение расходных обязательств государства во многом зависит от эффективности налоговой политики, которая, в свою очередь, обеспечивается действенностью организационно-правовых факторов. Налоги, будучи продуктом социальной системы, основаны на рефлексивных неформальных нормах, а также законодательстве, институционализирующем механизм внешнего властного принуждения к исполнению обязательств публичного характера. Поэтому управление налоговыми отношениями организуется государством как управляющим субъектом и гарантом соблюдения формальных норм поведения экономических субъектов.

Принудительный, императивный характер взимания налогов определяет основу взаимодействия участников налоговых отношений в целях обеспечения поступлений доходов в бюджеты всех уровней. Безусловность требования об уплате налогов экономическими субъектами объективно предполагает создание и развитие специализированного института, функционально предназначенного для государственного контроля за реализацией налоговых отношений, в качестве которого выступает налоговое администрирование как институт контроля за соблюдением налоговой дисциплины в целях обеспечения интересов государства, а также других экономических субъектов, находящихся в финансовой зависимости от бюджетных трансфертов.

Эффективность функционирования механизма взимания налогов во многом детерминируется действенностью организационной структуры национальной налоговой системы и институциональной практикой конструирования отношений между государственными органами и налогоплательщиками. Реализация стратегических целей налоговой политики обеспечивается через механизм налогового администрирования, предполагающий не только наличие институционально установленных правил взимания налогов и принудительной мотивации к их исполнению, но и использование экономических рычагов, инструментов и стимулов в налоговом процессе, а также методов экономического анализа и прогнозирования налоговых поступлений. Однако динамичное развитие налоговой системы России и реформирование деятельности администраторов доходов бюджетов в совокупности с перманентным совершенствованием налоговых отношений способствовали возникновению институциональных провалов в реализации механизма налогового администрирования, которые требуют научного обоснования форм и способов их практического разрешения. При этом значительные издержки исполнения налогового законодательства (как для государства, так и для налогоплательщиков) вследствие неэффективности сложившегося механизма налогового администрирования наносят прямой ущерб общественным интересам, способствуя расширению криминализированных форм ведения бизнеса, торможению инновационно-инвестиционных процессов, снижению деловой активности и, как следствие, - сокращению бюджетных доходов.

Таким образом, максимизация общественного благосостояния и обеспечение устойчивых темпов экономического роста во многом зависят от того, насколько адекватны институциональные изменения налоговых отношений и механизмы их реализации потребностям общества, что определяет актуальность угулубления теории, методологии и методического обеспечения процедур налогового администрирования.

Степень разработанности проблемы. Вопросы организации налогообложения, прежде всего, с позиций его справедливости и правомерности, всегда были предметом общественных дебатов и научных дискуссий. В многочисленных трудах отечественных и зарубежных ученых и практиков широко обсуждаются теоретические и практические вопросы налогообложения и управления налоговыми отношениями, актуализирующиеся для России в условиях посткризисного сокращения налоговых поступлений в бюджеты всех уровней.

При формировании методологической базы исследования и аудите понятийного аппарата нами использовались теоретические концепции налогообложения, разработанные классиками экономической науки (Вагнер А., Вобан П., Гоббс Т. , Кенэ Ф., Мак-Куллох Д., Милль Дж., Смит А., Селигман Э., Сисмонди Ж., Рикардо Д. и др.), известными российскими исследователями государственных финансов (Витте С.Ю., Исаев А.А., Озеров И.Х., Рау К.Г., Соколов А.А., Твердохлебов В.Н., Тургенев Н.И., Янжул И.И. и др.) и ведущими отечественными учеными в области финансов и налогов (Вознесенский Э.А., Гончаренко Л.И., Горский И.В., Дуканич Л.В., Клюкович З.А., Князев В.Г., Караваева И.В., Павлова Л.П., Пансков В.Г., Поляк Г.Б., Пушкарева В.М., Родионова В.М., Романовский М.В., Романова Т.Ф., Сабанти Б.М., Сенчагов В.К., Сомоев Р.Г., Черник Д.Г., Юткина Т.Ф. и др.).

Значительный вклад в разработку теории и практики управления налоговыми отношениями внесли зарубежные исследователи: Алле М., Брюммерхофф Д., Девере М.П., Кейнс Дж.М., Кин М., Маршалл А., Шумпетер Й., Стиглиц Дж., Харбергер А., Хейди К., Рамсей Ф., Дернберг Р. и др.

Анализ современных исследований в области теории и практики налогового администрирования показал, что в настоящее время вопросы методологии, организации, регулирования и методики налоговых отношений находятся в центре научно-практического ракурса, отраженного в трудах Брызгалина А.В., Кузнецова Н.Г., Лермонтова Ю.М., Майбурова И.А. Панскова В.Г., Паскачева А.Б., Пинской М.Р., Саакяна Р.А., Садыгова Ф.К., Соловьева И.Н., Толкушкина А.В., Трунина И.В., Шаталова С.Д. и др.

Концепция трансформации институциональной структуры налогового администрирования разработана в трудах Александровой И.Ю., Аронова А.В., Гончаренко Л.В., Дадашева А.З., Кашина В.А., Красницкого В.А., Лобанова А.В., Мироновой О.А., Перонко И.А., Пономарева А.И., Ханафеева Ф.Ф.

Существенный теоретический вклад в исследование форм, методов и инструментов налогового контроля внесли Зрелов А.П., Кваша Ю.Ф., Кучеров И.И., Нестеров Г.Г., Ногина О.А., Парыгина В.А., Попонова Н.А., Поролло Е.В., Тедеев А.А., Терзиди А.В., Шлейников В.И.

Оценка современных тенденций развития налоговых органов, их воздействия на качественные характеристики национальных налоговых систем, а также обобщение достижений лучшей мировой практики институционализации налогового администрирования осуществлены Баерером Л., Байер К., Баррандом П., Брондоло Дж., Джилом Дж., Крандаллом У., Ледерман Л., Росс С., Силвани К., Тансером Б., Tеркпером Е., Харрисоном Г.

Несмотря на то, что указанные ученые в своих работах затрагивают широкий круг вопросов, непосредственно связанных с налоговым администрированием, необходимость углубления теоретико-методологического анализа его экономических и организационных основ обусловлена многогранностью и сложностью задач обеспечения финансовой стабильности государства на фоне высокого уровня конфликтного потенциала институциональной неопределенности налоговых отношений. Комплексное исследование отношений, нацеленных на выполнение налоговой обязанности, актуализируется в условиях реформирования функциональной структуры фискальных администраций. Недостаточная разработанность методологии и методики налогового администрирования требует теоретического обоснования направлений модернизации его институционального механизма на основе позитивной трансформации налоговых отношений с учетом современных подходов к их организационно-правовому и инфраструктурному обеспечению.

Сложность и актуальность научной проблемы, наличие нерешенных вопросов методологии, теории и практики налогового администрирования обусловили выбор темы диссертационного исследования, постановку его цели и задач.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в том, чтобы на основе теоретико-методологического обоснования структурно-функциональных составляющих механизма налогового администрирования, выявить этапы его институционализации в России, особенности реализации контрольно-аналитической функции в условиях выхода из кризиса и разработать авторскую концепцию модернизации налогового администрирования, обеспечивающей стабильность и достаточность поступлений налоговых доходов в бюджеты всех уровней.

Выбор цели исследования предопределил необходимость постановки и решения следующих взаимосвязанных задач:

- конкретизировать категориальное содержание и систематизировать понятийный аппарат налогового администрирования на основе реализации институционального подхода к формированию современной парадигмы налоговых отношений;

- идентифицировать содержание, смоделировать функциональную структуру механизма налогового администрирования как института государственного регулирования, обеспечивающего реализацию полномочий налоговых органов, и определить объективные предпосылки повышения его эффективности;

- выявить концептуальные основы и целеполагающие результаты модернизации механизма налогового администрирования;

- обосновать направления посткризисной модернизации налогового администрирования и оценить положительные эффекты их реализации;

- разработать на основе оценки эффективности существующих методик выборки объекта налоговых проверок методические основы управления рисками налогового контроля;

- осуществить мониторинг организации камерального контроля как основного инструмента налогового администрирования и определить пути его трансформации из формально-проверочного в реально эффективный инструмент налогового контроля;

- оценить эффективность практического инструментария, обеспечивающего повышение эффективности системы управления рисками налогового контроля и, в конечном итоге, стабильность и достаточность поступлений налоговых доходов в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды;

- оценить достаточность правовой регламентации для дифференциации налогового администрирования по отношению к разным категориям налогоплательщиков и предложить инструменты гармонизации отношений с добросовестными плательщиками;

- предложить направления реструктуризации взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков в процессе реализации стратегических целей и тактических задач налоговой политики в условиях выхода из кризиса;

- выявить барьеры модернизации механизма налогового администрирования и разработать практические рекомендации по реализации идеологии «налогового партнерства»;

- выделить эффективные атрибуты налогового консультирования, разработать методическое обеспечение его интеграции в систему взаимодействия фискальных органов и экономических субъектов и оценить его позитивный потенциал.

Объектом и предмет исследования. Объектом исследования является налоговая система в совокупности экономических и организационно-управленческих отношений между субъектами налогового процесса, ее эволюционное развитие и механизмы реализации. Предметом диссертационного исследования выступает механизм функционирования и направления модернизации института налогового администрирования как объективно необходимого элемента национальной налоговой системы.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в Паспорте специальностей научных работников ВАК областей исследования: 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»: п. 1.5 «Институциональные аспекты финансовой системы»; п. 1.9 «Развитие финансового права как важнейший путь усиления воздействия финансов на экономический рост»; п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы»; п. 2.11 «Налоговые расследования».

Теоретико-методологическую основу исследования составляют фундаментальные концепции и положения теорий финансов и налогов, представленные в классических и современных исследованиях зарубежных и отечественных ученых-экономистов, базирующихся на институциональном подходе к изучению закономерностей формирования и развития налоговой системы, а также методологические разработки международных финансовых организаций по реформированию институционального механизма управления налоговыми отношениями, формирующие новую парадигму налогообложения на основе синергетики партнерства и взаимной ответственности участников налоговых отношений.

Инструментарно-методический аппарат исследования включает совокупность методов современного гносеологического общенаучного инструментария - историко-генетического, системно-функционального, сравнительного анализа и частных методов экономических наук: категориального; субъектно-объектного; эмпирического; институционального, структурного, монографического анализа, аппарат статистических группировок, логического моделирования и прогнозирования. Использованы такие частные приёмы исследования, как сравнительные сопоставления, экспертные оценки, графические интерпретации. Адресно-селективное использование их эвристического потенциала, упорядоченное единым алгоритмом достижения поставленной цели, обеспечило надёжность и аргументированную обоснованность выводов исследования.

Информационно-эмпирическая база исследования сформирована на основе официальных данных Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства, Федеральной службы государственной статистики РФ, аналитической информации Всемирного банка, Организации экономического сотрудничества и развития, международных организаций, первичных отчетов региональных управлений Федеральной налоговой службы по субъектам Южного федерального округа о поступлениях налогов (сборов) и результатах контрольной работы, материалов статистических сборников, результатов монографических исследований. Совокупность использованных статистических данных, соответственно обработанных, проанализированных, обобщенных, экономически интерпретированных и прокомментированных, обеспечила достоверность результатов исследования и аргументированную обоснованность практических рекомендаций.

Концепция диссертационного исследования заключается в обосновании структурно-функциональных составляющих посткризисной модели модернизации механизма налогового администрирования, эффективность которого определяется мультимодальной структурой его организации, активным внедрением партнерских методов взаимодействия с налогоплательщиками, направленных на гармонизацию интересов всех участников налоговых отношений. Реализация институционального подхода обеспечила структурирование экономических, правовых и организационных мероприятий налогового контроля, способствующих исполнению налоговых обязательств. В рамках функционально-системной методологии функциональная организация налогового контроля содержательно отражается многоаспектностью контрольно-аналитической деятельности налоговых органов по мобилизации доходов в бюджетную систему России. Посткризисная модернизация организационно-правового и инфраструктурного обеспечения деятельности налоговых органов включает реализацию выборочных и риск-ориентированных контрольных стратегий, интегративных связей органов государственного финансового контроля и правоохраны, программно-целевых методов планирования, активизацию превентивных мероприятий на основе институционализации налогового консультирования. Перспективы трансформации миссии налогового администрирования ориентированы на формирование институциональных условий оптимизации интересов субъектов налоговых отношений на основе сервисного обслуживания налогоплательщиков.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Налоговое администрирование как новый институт налоговой системы по своему содержанию представляет собой комплекс особых организационно-правовых отношений, процедурно обеспечивающих реализацию взаимоотношений государства и экономических агентов по поводу исчисления и уплаты налогов в рамках сложившейся системы налоговых отношений между государством (муниципальными образованиями), представленными специально уполномоченными органами-администраторами, и обязанными лицами (налогоплательщиками, налоговыми агентами, банками, регистраторами сделок (гражданского состояния, имущественных и иных прав) и др.).

2. Механизм налогового администрирования как структурированный комплекс легитимных правил управленческих действий специализированных административных структур по исполнению налогового законодательства включает: принципы (гармонизация масштабности экономического содержания, с одной стороны, и ограниченности институционального обеспечения процедур исполнения налоговых обязательств, концентрация, открытость, оперативность); предметно-ориентированные модули (организационный, контрольный, функциональный и правовой); инструменты (камеральный контроль, выездная налоговая проверка, налоговое расследование, встречная проверка и др.), методы (налоговое планирование (прогнозирование), налоговое регулирование, налоговый контроль), институты государственного контроля за поступлениями установленных объемов налоговых платежей в бюджеты всех уровней. Объективными предпосылками повышения эффективности механизма налогового администрирования как необходимого института реализации основных направлений налоговой политики государства выступают:

- достижение целостности и согласованности устанавливаемых государством институционально-правовых норм и правил взимания налогов («налоговой техники»),

- расширение массовой институциональной практики неформальной мотивации к уплате налогов,

- ужесточение внешнего принуждения к исполнению формальных норм через упорядочение налоговых норм и правил, их уточнение и конкретизацию в законодательстве,

- развитие налоговых отношений в направлении придания им не только обязательственного, но и рефлексивного статуса.

3. Предлагаемая концепция модернизации механизма налогового администрирования включает принципиально новый функциональный подход к его построению, исходя из общегосударственных целей управления налоговыми отношениями, предоставленных налоговым органам полномочий, а также инфраструктурного обеспечения условий, определяющих результативность фискальной деятельности. В качестве целеполагающего результата его модернизации идентифицирована потенциальная способность налоговой службы по обеспечению исполнения плательщиками налоговых обязательств и увеличению поступления налогов и сборов в бюджетную систему в установленные сроки и в определенных объемах.

4. Важнейшим положительным эффектом модернизации механизма налогового администрирования, обеспечивающей повышение его эффективности, выступает снижение риска макроэкономической нестабильности и повышение собираемости налогов, что особенно значимо в условиях выхода из кризиса, существенно снизившего налоговые доходы государства. В качестве направлений посткризисной модернизации налогового администрирования, способствующей достижению целевой направленности контрольных мероприятий на пресечение и предотвращение нарушений налогового законодательства, выступают:

- использование аналитических приемов отбора объектов для проведения налогового контроля;

- мониторинг крупнейших налогоплательщиков;

- прогнозирование тенденций изменения налоговой базы на основе оценки взаимной зависимости показателя начисленных налогов от финансового положения основных отраслей экономики:

- формирование гиперфункциональной контрольной среды.

5. Центральным направлением посткризисной модернизации инструментарной составляющей механизма налогового администрирования является разработка методики подготовки мероприятий налогового контроля, включающей новые технологии контрольного воздействия на основе аналитического отслеживания многообразных функциональных связей и зависимостей субъектов налогообложения. При этом тестирование искажений распределительного процесса, отражаемых амплитудой отклонения уровня поступивших налоговых доходов от ожидаемых, обеспечивается формированием гиперфункциональной контрольной среды, которая призвана компенсировать провалы монофункциональности за счет обобщения дифференцированных информационных потоков в досье налогоплательщика.

6. Организацию камерального контроля как основного инструмента налогового администрирования целесообразно ориентировать не только на оценку соблюдения обязанностей по исчислению и уплате налоговых платежей, но и на выявление рисков возможных нарушений, о которых сигнализируют отклонения налоговых обязательств конкретного налогоплательщика от среднестатистических показателей, несоответствие уровня уплачиваемых налогов масштабу и характеру деятельности экономического субъекта, нарушения методики и правил формирования финансовой и налоговой отчетности. Оценка отклонений и противоречий в деятельности налогоплательщика, анализ объективности причин их возникновения обеспечивают трансформацию формально-проверочного характера камерального контроля в реально эффективный инструмент предотвращения оппортунистического поведения экономических агентов в сфере налогообложения. Качественно проведенная камеральная проверка должна трансформироваться в начальную стадию налогового расследования, которое основано на сочетании контрольно-проверочного, аналитического и процессуального инструментария

7. Модернизация системы управления рисками налогового контроля предполагает использование системного метода последовательной идентификации, комплексного анализа вероятности возникновения рисковых ситуаций и оценки влияния рискообразующих факторов с целью минимизации их негативного воздействия на уровень налоговых поступлений в бюджетную систему страны. В качестве основных факторов, детерминирующих возникновение и развитие рисковых ситуаций, выступают: низкое качество институционализированных норм и, как следствие, - недостаточная обоснованность ожидаемых прогнозов их действенности и, особенно, институциональной практики их реализации, несбалансированность мер налогового регулирования и стимулирования, внутренние противоречия нормативно-правовых актов, нестабильность применения налоговых норм и правил органами-администраторами; противоречивость правоприменительной практики; массовое неисполнение налогоплательщиками действующего законодательства как форма их оппортунистического поведения по отношению к государству.

8. В условиях преодоления последствий кризисного сжатия составляющих налоговой базы, не зависящей от уровня цен на углеводороды, особую значимость приобретает дифференциация налогового администрирования по отношению к разным категориям налогоплательщиков, приоритетным инструментом которой выступает гармонизация отношений с добросовестными плательщиками, создание для них максимально комфортных условий для исполнения налоговых обязательств. В этой связи целесообразно расширение сферы действия института банковских гарантий как обеспечительной меры по предотвращению риска неуплаты налогов, в том числе при переносах срока платежа, установление четких критериев уровня угрозы банкротства и закрепление формальной роли налоговых органов как кредиторов в процедурах финансового оздоровления.

9. Исходной основой посткризисной модернизации механизма налогового администрирования выступает реструктуризация стратегических приоритетов при конструировании системы налоговых отношений, в качестве которых выделены: согласование стратегических целей всех субъектов социально-экономической деятельности: государства, бизнеса, общества; обеспечение таких условий функционирования налогоплательщиков, при которых уплата налогов в полном объеме становится повсеместной институциональной нормой. Наиболее перспективным направлением согласования публичных и частных интересов является институционализация налогового консультирования, востребованность которого определяется потенциалом разрешения конфликта интересов в правовом поле и заинтересованностью субъектов налоговых отношений в стабильном развитии.

10. В качестве барьеров модернизации механизма налогового администрирования на основе оптимизации интересов и партнерства субъектов налоговых отношений выступают: слабая заинтересованность основной массы бизнес-сообщества в развитии контрактных отношений с государством и муниципальными образованиями, обусловленная ожиданием получения значительно больших финансовых выгод в результате неформальных договоренностей; низкая мотивация налоговых органов к обновлению принципов и методов налогового администрирования; неготовность участников налоговых отношений к принятию и добросовестному исполнению публичных обязательств; отсутствие необходимой институциональной инфраструктуры и упорядоченных параметров взаимодействия участников налоговых отношений. Необходимыми составляющими институционального обеспечения идеологии «налогового партнерства» являются: нормативное закрепление принципа сотрудничества в налоговых отношениях, базирующегося на статье 1 Конституции Российской Федерации, путем внесения соответствующего положения в Налоговый кодекс; разработка и внедрение регламентов и организационной процедуры предварительных соглашений об изменениях налогообложения бизнеса между налоговыми органами и налогоплательщиками; установление в налоговом законодательстве возможности заключения мировых соглашений между налоговыми органами и налогоплательщиками при разрешении налоговых споров; институционализация в Налоговом кодексе особого статуса профессиональных налоговых консультантов по урегулированию налоговых конфликтов, их прав и обязанностей по подготовке и реализации налоговых соглашений.

11. Однонаправленность и сопряженность целевых функций налоговых администраторов и налоговых консультантов по обеспечению уплаты адекватной суммы налога в установленное время и в институционально определенном месте (без двойного налогообложения), эффективное разрешение налогово-правовых противоречий, общие задачи (объективная оценка возможностей налоговых ошибок, доверительный и открытый диалог, предсказуемость разрешения сложных вопросов), общие проблемы (наличие зоны налоговых рисков, агрессивное налоговое планирование, либеральная интерпретация законов) детерминируют необходимость объединения их совместных усилий по предупреждению правонарушений в налоговой сфере как в отношении преодоления негативных тенденций развития экономики (объективный фактор), так и в части создания условий для формирования у населения стратегии поведения добросовестного налогоплательщика (субъективный фактор).

Научная новизна исследования состоит в концептуальном обосновании комплекса направлений модернизации механизма налогового администрирования в контексте его функциональной, организационной и превенционной составляющих. Разработанная концепция функциональной организации налогового администрирования на основе мультимодальной архитектоники его механизма обеспечивает реализацию его целевой функции по достижению сбалансированной устойчивости поступлений налоговых доходов и включает базовые методические приемы осуществления налоговыми органами институционализированных законом полномочий. Использование разработанного инструментария налоговой политики, модернизированных методов налогового контроля и форм взаимодействия с налогоплательщиками способствует максимизации общественно значимых результатов функционирования налогового администрирования, которые выражаются, с одной стороны, в укреплении доходной базы бюджетной системы, а, с другой, в гармонизации прав и обязанностей налогоплательщиков. Преимущество предлагаемой концептуальной модели проявляется в возможности обеспечить позитивную трансформацию налоговых отношений за счет преодоления конфликта интересов налоговых органов, персонифицирующих интересы государства, и экономических агентов с оппортунистическим поведением, уклоняющихся от уплаты налогов.

Реальное приращение научного знания состоит в следующем:

1. Развиты теоретические представления о сущности и содержании налогового администрирования как института, обеспечивающего мобилизацию налогов и сборов на основе реализации принятой налоговой политики при участии различных органов государственной власти и местного самоуправления. В отличие от существующих подходов, содержание налогового администрирования представлено как комплекс особых организационно-правовых процедур, способствующих реализации взаимоотношений по поводу исчисления и уплаты налогов между государством (муниципальными образованиями), представленными специально уполномоченными органами-администраторами, с одной стороны, и обязанными лицами (налогоплательщиками, налоговыми агентами, банками, регистраторами сделок (гражданского состояния, имущественных и иных прав), с другой.

2. Расширено за счет обязательного условия о необходимости сохранения баланса публичных и частных интересов представление о механизме налогового администрирования как комплексе организационных приемов и методов деятельности уполномоченных органов по управлению налоговыми отношениями с целью достижения стабильного поступления налоговых доходов в бюджетную систему, что позволило сформировать структурно-функциональную модель институционального обеспечения реализации фискальных полномочий администраторов налоговых доходов.

3. Обоснована концепция модернизации механизма налогового администрирования и предложена новая структура его модульного блока на основе идентификации его предметно-ориентированных составляющих (модулей), включающих: организационный (обеспечение условий для реализации полномочий налоговых органов в рамках административной, юридической и правовой сфер), контрольно-аналитический (формы, методы и инструменты осуществления учета субъектов и объектов налогообложения, мероприятий налогового контроля, анализа состояния и развития налоговых отношений), функциональный (функции государственной регистрации, взимания налогов, представления интересов государства и муниципальных образований в процедурах банкротства, контроля за денежным обращением, валютными операциями, проведением лотерей, игорным бизнесом, оборотом подакцизных товаров), правовой (институциональное обеспечение формальных норм в законах и нормативных актах). Эффективная их реализация в деятельности налоговых администраторов обеспечивает результативное исполнение функции мобилизации налоговых доходов в бюджетную систему посредством применения основных методов налогового администрирования (налоговое планирование (прогнозирование), налоговое регулирование, налоговый контроль).

4. Выявлены направления модернизации налогового администрирования, в частности, функциональной деятельности налоговых администраций на основе развития взаимодействия и обслуживания налогоплательщиков, включая пересмотр сложившихся критериев оценки ее результативности, исходя из целеполагающих интересов участников налоговых отношений на основе как количественного подхода к степени использования налогового потенциала, так и качественных параметров урегулирования конфликта интересов. Это позволило обосновать новые критерии качества налогового администрирования, включающие динамику уровня снижения жалоб плательщиков о нарушениях стандартов обслуживания и повышение доли в качественном составе учтенных налогоплательщиков лиц, отнесенных к группе умеренного риска.

5. Уточнен предметный ракурс методического обеспечения налогового контроля на основе: 1) систематизации его форм и методов с выделением новых критериев классификации (информационное обеспечение доказательств, уровень контроля, взаимодействие с проверяемым лицом, полнота охвата предметной сферы контроля); 2) определения целевой направленности камерального контроля на выявление налоговых правонарушений с перспективой трансформации формально-проверочного мероприятия в налоговое расследование; 3) авторской концепции гиперфункциональности контрольной среды на основе риск-ориентированного подхода к развитию налогового контроля, обеспечивающей продуктивность его мероприятий за счет минимизации рисков необнаружения (затратность целенаправленного изучения информационных массивов разрозненных данных); рисков искажения (противоречивость объемов информации и ее качественных свойств) и рисков средств контроля (множественность функциональных обязанностей налоговых органов, ведущая к распылению контрольных усилий и снижению эффективности контрольных процедур).

6. Определены причины отклонений, выявляемых в рамках камерального анализа, между показателями налоговой отчетности и сведениями о деятельности налогоплательщика, ранжированные по двум группам: внешние (оппортунизм как сознательное уклонение от уплаты налогов; низкий уровень профессиональной компетентности налогоплательщиков; возможность нарушения законодательства в силу некорректности или неточности его положений; вступление в силу нового порядка формирования и (или) исполнения налоговых обязательств) и внутренние (нарушения регламентов деятельности, функционирования программного обеспечения и технической системы; стратегические ошибки и тактические просчеты при осуществлении контрольных мероприятий, влекущие риски судебного оспаривания результатов проверок; недостаточный уровень квалификации и лояльности сотрудников). При этом в качестве основного методического приема камеральной налоговой проверки предложен мониторинг специфического воздействия локальных групп риска, классифицируемых по уровню объемов бизнеса налогоплательщика (крупные, средние и малые компании), по отрасли (добывающие компании, сфера транспорта, связи, металлургии, финансово-кредитная и инвестиционная сфера и т.д.), по статусу и происхождению капитала (иностранные компании-нерезиденты, индивидуальные предприниматели, некоммерческие организации и т.д.).

7. Обоснована авторская концепция управления налоговыми рисками в целях обеспечения максимальной эффективности деятельности налоговых органов, предусматривающая: 1) идентификацию областей проявления налоговых рисков - риски налоговой политики (возникновение «налоговых лазеек»), риски налогового администрирования и контроля (риски избыточного контроля и риски необнаружения), риски хозяйственной деятельности налогоплательщиков (риски умышленного уклонения и риски ошибок); 2) учет специфики этапов управления рисками в сфере налогового администрирования; 3) матрицу рангов принимаемых мер по минимизации налоговых рисков (первый тип мер - сбор, мониторинг и обработка информации по объектам возможного нарушения налогового законодательства, второй тип мер - углубленный камеральный контроль, проведение предварительного (выборочного) контроля отдельных операций и сделок, применение мер информационного обеспечения налогового контроля, третий тип мер - назначение выездной налоговой проверки, проведение мероприятий встречного контроля, применение мер налоговой и административной ответственности; четвертый тип мер - использование механизма межведомственной координации и сотрудничества с правоохранительными органами).

8. Предложена система мер совершенствования процедур урегулирования задолженности в рамках финансового оздоровления налогоплательщиков, в частности: 1) установление в Налоговом кодексе РФ возможности проведения однократной реструктуризации налоговой задолженности для организаций, попавших в кризисную ситуацию; 2) нормативное закрепление правил проведения экономического анализа организаций, претендующих на проведение реструктуризации, разработки его единообразного методического обеспечения; 3) обязательность экономического обоснования мероприятий по реструктуризации, оценке финансовых ресурсов и возможностей недоимщиков, наличия программ финансового оздоровления кризисных предприятий; 4) создание системы контроля со стороны органов исполнительной власти за выполнением программ финансового оздоровления организаций, использующим право на реструктуризацию; 5) расширение сферы применения в качестве обеспечительной меры института банковской гарантии и поручительства.

9. На основе проведенного swot-анализа преимуществ и недостатков концептуальных подходов к организации налоговых отношений на основе силы, права и интересов их участников выявлен основной принцип реструктуризации взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков в процессе реализации стратегических целей и тактических задач налоговой политики в условиях выхода из кризиса - принцип партнерства в налоговых отношениях, реализация которого обеспечивается посредством институционализации налогового консультирования, преимущество которого для государства проявляется в экономии на издержках по налоговому администрированию, а для налогоплательщиков – в смене тотально-репрессивной на надзорную модель налогового контроля.

10. Определены концептуальные проблемы становления института налогового консультирования (включая проблемы теории, права, интеграции и императивы методики) и обоснованы подходы к формированию инструментов институционализации налогового консультирования, направленные на упорядочение и дальнейшее развитие налоговых отношений, в частности, предложены: 1) система принципов налогового консультирования, включающая законность деятельности, профессионализм, независимость, лояльность по отношению к клиенту, соблюдение требований профессиональных стандартов и правил, ответственность перед клиентом (этическая и финансовая), ответственность перед обществом (этическая, финансовая, административная), конфиденциальность полученной от клиента информации (профессиональная тайна), 2) матрица формирования институциональных условий становления налогового консультирования, 3) сравнительный анализ функциональной действенности элементов правового регулирования налогового консультирования.

11. Выявлены актуальные направления взаимодействия с налогоплательщиками с целью предупреждения налоговых нарушений, в том числе: 1) профилактическая деятельность, обеспечивающая сокращение сферы применения схем налогового планирования (использование on-line сервисов для распространения информации о недействительных ИНН, свидетельствах о постановке на налоговый учет, дисквалифицированных руководителях, адресах массовой регистрации, программно-целевого планирования или координации деятельности государственных органов; создание информационного банка данных о нарушителях налогового законодательства (банк данных о выданных или утерянных паспортах, умерших гражданах); обмен информацией, способствующей налоговому администрированию; совершенствование процедур государственной регистрации); 2) сервисная деятельность (информирование, отчетность о качестве работы и снижении нагрузки на бизнес, формирование и актуализация электронных баз данных, содержащих необходимые сведения для исчисления и уплаты налогов); 3) разъяснительная деятельность (налоговый аудит, стимулирование должного поведения участников налоговых правоотношений, пропаганда позитивных примеров лояльного поведения налогоплательщиков и повышения налоговой культуры).

Теоретическая значимость результатов исследования определяется актуальностью поставленных задач и достигнутым уровнем разработки концепции модернизации механизма налогового администрирования в условиях выхода их кризиса, анализом отечественной специфики реализации налоговых отношений и аудитом институциональных условий гармонизации конфликта интересов между налогоплательщиками и налоговыми органами, выявлением факторов, детерминирующих трансформацию механизма налогового администрирования. Формирование теоретических основ упорядочения отношений в сфере налогового администрирования на основе инструментов структурной институционализации с учетом согласования интересов их участников выступает методологической базой дальнейших исследований проблем институционализации налоговых отношений, формирования налоговой политики и выбора эффективных инструментов налогового администрирования.

Практическая значимость результатов исследования состоит в разработке методики подготовки мероприятий налогового контроля, включающей новые технологии контрольного воздействия на основе аналитического отслеживания многообразных функциональных связей и зависимостей субъектов налогообложения; формировании матрицы рангов принимаемых мер по минимизации налоговых рисков, а также обосновании инструментов институционализации налогового консультирования, направленных на упорядочение и дальнейшее развитие налоговых отношений. Практическая значимость результатов исследования подтверждена актами внедрения, полученными от Администрации Ростовской области, Министерства сельского хозяйства и продовольствия Ростовской области, Некоммерческого Партнерства «Палата налоговых консультантов России» и др. Содержащиеся в диссертационном исследовании теоретико-методологические разработки, аналитические оценки и предложения могут быть использованы в качестве исследовательского материала и информационного источника при изучении проблем, связанных с управлением налоговыми отношениями, а также в учебном процессе при разработке методического обеспечения преподавания дисциплин специализации в курсах «Налоги и налогообложение», «Организация и методика проведения налоговых проверок», «Налоговый контроль», при повышении квалификации работников налоговых органов.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации были изложены в докладах на международных и всероссийских научно-практических конференциях в гг. Санкт-Петербург, Ростов-на-Дону, Краснодар, Туапсе, Сочи, Волжский.

Материалы и положения диссертации использованы при подготовке Отчета по научно-исследовательской работе в рамках регионального конкурса «Юг России» 06-06-96804 по теме «Проблемы налогового администрирования в условиях налоговой реформы (региональный аспект)», поддержанной грантом Российского фонда фундаментальных исследований, а также в преподавании курсов экономических дисциплин студентам экономических специальностей НОУ ВПО «Институт управления, бизнеса и права» (г. Ростов-на-Дону) и НОУ ВПО «Южный институт менеджмента» (г. Краснодар).

Основные результаты исследования опубликованы в 35 печатных работах общим объёмом 49,4 п. л. (авторский вклад составляет 30,46 п.л.).

Структура работы обусловлена характером рассматриваемой проблемы, задачами и методами исследования. Диссертационная работа состоит из введения, пяти глав, включающих 15 параграфов, заключения, списка библиографических источников, проиллюстрирована 30 таблицами и 21 рисунком, составляет 381 страницу и имеет 9 приложений.

Содержание

1.1. Налоговые отношения в контексте императивов эволюции налоговой системы России

1.2. Институт налогового администрирования: предпосылки становления и особенности функционирования

1.3. Механизм налогового администрирования: структурно-функциональные составляющие

2. СОДЕРЖАТЕЛЬНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ СТРУКТУРЫ ПРЕДМЕТНО-ОРИЕНТИРОВАННЫХ МОДУЛЕЙ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ: РЕГЛАМЕНТАЦИЯ И ТЕХНОЛОГИИ

2.1. Институциональная эволюция органов налогового контроля в России

2.2. Организационно-административная и правовая регламентация деятельности налоговых органов

2.3. Контрольно-аналитическая функция налогового администрирования по обеспечению устойчивых налоговых поступлений в бюджетную систему

2.4. Функционально-методические технологии, ориентированные на оптимизацию процедур налогового администрирования

3.1. Теоретико-методическое обеспечение приоритетных направлений налогового контроля

3.2. Риск-ориентированный подход в методике налогового контроля

3.3. Совершенствование методики налоговых расследований по выявлению рисков уклонения от уплаты налогов (на примере налога на добавленную стоимость)

4.1. Мониторинг результативности применения инструментов налогового администрирования (на примере субъектов Южного федерального округа)

4.2. Пути модернизации методов взимания налоговых доходов

4.3. Повышение качества управления налоговыми отношениями в России как основная цель посткризисной модернизации механизма налогового администрирования

5.1. Необходимость и перспективы развития института налогового консультирования в России

5.2. Роль налогового консультирования в системе мер предупреждения оппортунистического поведения налогоплательщиков

## Налоговые отношения в контексте, императивов эволюции налоговой системы России

Налоги являются объективным элементом социально-экономических отношений, обеспечивающим формирование финансовых ресурсов, предназначенных для реализации» общественно-значимых задач, реализацию которых осуществляет государство. Все экономические теории уделяют значительное внимание проблемам налогообложения и их влиянию на качественные характеристики социально-экономических отношений. Процесс научного осмысления направлений и условий налоговой политики осуществляется одновременно с развитием теоретических воззрений на государство, на основные цели его функционирования, формы существования и методы управления обществом.

Поэтому феномен налогов характеризуется перманентным развитием, это «эволюционирующая категория, содержание которой изменяется вслед за развитием породившего его государства» . В этой связи изучение современного состояния налоговой системы и тенденций ее модификации в соответствии с меняющимися экономическими условиями требует применения историко- генетического подхода. Как подчеркивал И.Шумпетер, ученый-экономист в своих выводах должен опираться, во-первых, на историю экономики, во- вторых, на статистику и, в-третьих, на теорию .

Становление налоговой системы России определяется историческими этапами, связанными с развитием российского государства и определяющими организацию взимания налогов. В развитии форм взимания И.Х. Озеров выделяет три фазы. Первая фаза характеризуется малоэффективной финансовой техникой государства, которое поручает сбор налогов естественному союзу (городу, общине) либо искусственному союзу под круговой порукой, определяя лишь общую сумму поступлений. Так, финансовая система Руси, сложившаяся в результате объединения Древнерусского государства в концеТХ в., основывалась на сборах дани.. Дань, которая приобрела регулярный й систематический характер, стала, по сути, прообразом прямого налогообложения. Многочисленные торговые (за перевоз через реку, за право иметь, склады и др.) и судебные пошлины, исторически явились первой формой косвенных налогов и основным источником! княжеских доходов.

На второй фазе часть функций по взиманию берет на себя государство, обеспечивая формирование сети государственных учреждений, наблюдающих за процессом обложения- и определяющих его более или менее строгими нормами. Единая централизованная финансовая система Российского государства начала оформляться в конце XV века, в период царствования Ивана III (1440-1505гг.). Общий контроль за поступлением доходов в казну возлагался на Приказ большого прихода, но отдельные виды- платежей контролировали специализированные приказы, что определяло сложность единообразных подходов к управлению финансовой системой.

## Институциональная эволюция органов налогового контроля в России

Задачи обеспечения« качественного продвижения . в обеспечений; систематического поступления налоговых доходов; в бюджеты всех .уровней и- формирования благоприятных условий для развития: предпринимательской- деятельности требуют разработки и внедрения современных технологий налогового администрирования. Соответственно, актуализируется потребность, в рациональной организации, деятельности, налоговых органов; которые в настоящее время решают ряд структурных, правовых и технологических проблем развития функциональных направлений деятельности. Практическая реализация модели развития Российской Федерации на основе динамичного и устойчивого экономического роста, достижения конкурентоспособности экономики и повышения эффективности работы государственных институтов определяет институциональные преобразования налоговых органов. Организационные аспекты налогового администрирования во многом зависят от существующей в каждом государстве схемы построения; , разграничения- полномочий и взаимодействия различных по своему функциональному назначению институтов. 1

В новейшей истории России эволюционное развитие налоговых органов представлено тремя этапами:

1 этап (1991-1998гг.)-Государственная налоговая служба РФ;

2 этап (1999-2004гг.) - Министерство по налогам и сборам РФ;

3 этап (2004г. по настоящее время) — Федеральная налоговая служба РФ.

После развала союзного государства и оформления России как самостоятельного государства в августе 1991г. была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа. Формирование новой самостоятельной налоговой системы. России приходится на октябрь — декабрь 1991г., когда были подготовлены и приняты основополагающие нормы в сфере налогообложения - Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991г. № 2118-1 и около 20 соответствующих законов по основным видам налогов: по налогу на добавленную стоимость, подоходному налогу, налогу на прибыль, акцизам и т.д. Для контроля за соблюдением налогового1 законодательства и обеспечением своевременности и полноты поступления1 налогов и сборовV Указом Президента- РСФСР от 21 ноября 1991г. № 229 была образована самостоятельная Государственная» налоговая служба РСФСР (далее - ГНС РФ)- выделением её из состава Министерства финансов РФ. Кроме того, регламентация полномочий, прав и обязанностей налоговой службы, была установлена Законом РФ от 21.03.1991г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации».

Институциональное развитие государственного сектора и надлежащее управление им представляли важнейшее звено в процессе перехода России к рыночной экономике. На первом этапе функционирования ГНС сталкивалась с различными организационными и процедурными проблемами, обладала недостаточным потенциалом по обработке документов, испытывала недостаток квалифицированных сотрудников. Указанные факторы негативно сказались на уровне собираемости основных налогов, в частности, налога на добавленную стоимость и налога на прибыль.

Поскольку институциональные барьеры и ограничения? в государственном секторе препятствуют росту экономики и процессу экономических преобразований, потребовалось ускорение реформ, связанных с административной структурой органов управления государственными доходами. Неоценимую роль в этом процессе сыграл опыт и финансовая поддержка Международного валютного фонда и Всемирного банка.

Первый проект по модернизации налоговых органов, финансируемый за счет займа МБРР в сумме 16,8 млн. долларов США, был осуществлен в 19962000гг. Соглашение по данному займу между Российской Федерацией и МБРР было утверждено постановлением Правительства Российской Федерации от 25 мая 1995г. № 527.

## Теоретико-методическое обеспечение приоритетных направлений' налогового контроля

Контроль за- поступлениями обязательных платежей, осуществляемый администраторами доходов .бюджетов; в том числе — за поступлениями налогов и сборов носит объективный- характер; имеет огромное значение и организуется в целях минимизации дефицитности бюджетов и необходимости исполнения запланированных государственных расходов. Функция налогового контроля, являющегося одним из направлений государственного финансового контроля обеспечивается императивными властными полномочиями, реализация которых требует соблюдения баланса государственных и частных интересов с максимальной пользой для общества. Контроль выступает основным методом административной деятельности налоговых органов, позволяющим оценить правомерность применения налоговой обязанности к конкретному лицу при возникновении предусмотренных законом обстоятельств, соблюдения обязанным лицом оснований и условий расчета налогового обязательства, а также его своевременного исполнения.

Содержание и методика налогового контроля представлены широким спектром мнений и подробно рассматриваются, в ряде теоретических работ1. Однако, на наш взгляд, в условиях проведения в России налоговой и административной реформы, модернизации налоговых органов возникает потребность в переосмыслении концептуальных подходов к теоретическим проблемам контроля, развитии новых технологий контрольного воздействия на основе многообразных функциональных связей и зависимостей, возникающих в практике налогообложения.

Налоговый контроль традиционно рассматривается как часть финансового контроля, охватывающего сферу образования, распределения и использования денежных фондов, в которой реализуются, отношения по уплате налогов и сборов, вплоть до-момента зачисления, налоговых доходов на счета соответствующих бюджетов . При этом теоретические оценки содержания деятельности налоговых органов« различаются., Так, ряд ученых исходит в своих исследованиях из того, что главной- задачей налоговых органов всех уровней является, контрольна, соблюдением законодательствам налогах, правильностью их исчисления; полнотой и своевременностью внесения1 в соответствующие бюджеты налогов и других платежей; установленных законодательством. Преобладание данной точки» зрения связывается« с тем; что- Законом РФ «О налоговых органах в Российской Федерации» было закреплено приведенное- выше определение практически, дословно .

Расширение полномочий налоговых органов в ходе административной реформы требует пересмотра сложившегося теоретического представления, в основу которого положено контрольное содержание процесса управления налогообложением. Представляется, что приоритет контрольной функции не корректен, поскольку не может в полной- мере отразить содержание налогового администрирования и требует поиска новых концепций.