Калашникова Ирина Николаевна. Налоговое администрирование в России: организация и развитие : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Калашникова Ирина Николаевна; [Место защиты: Сарат. гос. соц.-эконом. ун-т]. - Саратов, 2009. - 175 с. : ил. РГБ ОД, 61:09-8/2576

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. Теоретический анализ налогового администрирования в системе налоговых отношений 9

1.1. Экономическое содержание налогового администрирования как формы управления налогами 9

1.2. Исторический аспект развития управления налогами и налогового администрирования в России 19

1.3. Принципы и методы налогового администрирования 34

ГЛАВА 2. Организационно - методологические основы налогового администрирования 49

2.1. Методология взаимосвязи налогового администрирования и собираемости налогов 49

2.2. Организационная структура органов налогового администрирования 65

2.3. Налоговый контроль как основной элемент системы налогового администрирования. Организация и результативность налоговых проверок 79

ГЛАВА 3. Развитие системы налогового администрирования 112

3.1. Модернизация налоговых органов в рамках совершенствования региональной системы налогового администрирования 112

3.2. Развитие налоговых контрольных технологий 127

3.3. Финансовое стимулирование результативности и эффективности налогового администрирования и налоговых проверок 139

Заключение 150

Список использованной литературы 157

Приложения 165

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. На современном этапе развития происходит социально-экономическая трансформация российского общества, сопровождающаяся модернизацией государственных институтов. Указанные процессы невозможны без государственных расходов и обеспечивающих их доходов. Основными доходами в Российской Федерации выступают налоговые платежи, поступление которых в бюджетную систему обеспечивается благодаря системе налогового администрирования.

Качество налогового администрирования влияет на административно-организационные мероприятия, проводимые в целях совершенствования налогообложения, и служит условием успешного проведения налоговой политики государства. Недостатки в системе управления налоговыми поступлениями способствуют расширению масштабов уклонения от уплаты налогов и ухода бизнеса в теневой сектор экономики, образованию значительных сумм задолженности в бюджеты всех уровней, что свидетельствует о необходимости принятия действенных мер, направленных на повышение результативности и эффективности системы налогового администрирования.

В настоящий момент Россия занимает 130-е место из 178 стран мира по качеству налоговой системы, а по времени, затраченному на налоговое администрирование, - 151-е место (по данным совместного отчета Paying Taxes 2008, составленного Всемирным банком, Международной финансовой корпорацией и Pricewaterhouse Coopers). В Концепции долгосрочного социально-экономического развития РФ на период до 2020 года поставлена цель достижения лидирующих позиций по всем направлениям развития. Важная роль в достижении указанной цели отводится налоговому администрированию, способному обеспечить выполнение запланированных программ стабильными налоговыми поступлениями в бюджет. Поэтому совершенствование системы налогового администрирования, повышение его качества - это одна из ближайших приоритетных задач государства.

Проводимая сегодня реформа системы налогового администрирования и реализуемая налоговая политика предусматривает изменение роли выездных и камеральных налоговых проверок в налоговом процессе, повышения их результативности и эффективности, а также заинтересованности работников контрольных органов в повышении качества налогового администрирования. Перечисленные приоритеты требуют углубления научных исследований и целенаправленных практических действий в данном направлении, что позволит обогатить отечественную теорию и практику налогообложения.

Вышесказанное свидетельствует об актуальности проблемы совершенствования налогового администрирования, необходимости поиска новых путей решения этой проблемы, что обусловило выбор темы данного диссертационного исследования и предопределило его цели и задачи.

Степень разработанности проблемы. Проблема налогового администрирования и связанные с ним теоретические и практические вопросы налогообложения являются объектом повышенного внимания в отечественной и зарубежной науке.

Налоговая политика, налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль широко представлены в трудах А.В. Брызгалина, В.М. Волконского, Е.С. Вылковой, Ю.А. Данилевского, В.Г. Князева, Д.С. Львова, Л.П.Окуневой, Л.П. Павловой, И.А. Перонко, Ю.П. Петрова, М.В. Романовского, СП. Уваровой, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, Т.Ф. Ютки-ной и других авторов.

Содержание понятия налогового администрирования и его организация в России рассматривались в работах многих российских экономистов. Так, А.В. Аронов, Т.В. Игнатова, В.А. Кашин, В.А. Красницкий, О.А. Миронова, М.В. Мишустин, М.Т. Оспанов, И.П. Павлов, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачев, Ф.Ф. Ханафеев, Т.Я. Чухнина в своих работах исследуют сущность и организационные аспекты налогового администрирования. И.Ю. Александрова, А.А. Арутюнов, Г.Г. Безруков, А.Т. Измайлов, О.В. Князева, К.И. Симиренко, А.А. Фролов занимались вопросами управления налоговыми отношениями через систему налогового администрирования.

Проведенный анализ литературы в области налогового администрирования показал, что в настоящее время систематическое изучение проблем налогового администрирования в нашей стране находится на стадии становления, активно идет процесс накопления материала по рассматриваемой проблематике, создается основа для более глубокого ее изучения и последующих теоретических и практических разработок. Еще недостаточно полно освещены организационно - методологические вопросы, мало внимания уделено принципам и методам налогового администрирования, не в полной мере изучены направления повышения его качества, требуют своего развития вопросы финансового стимулирования результативности и эффективности налогового администрирования и налоговых проверок.

Организационные процедуры осуществления налогового администрирования и практика их применения породили множество проблем, необходимость решения которых требует всестороннего и глубокого исследования. Недостаточная степень разработанности перечисленных проблем, их многоаспект-ность и актуальность обусловили выбор темы диссертации, постановку ее цели и задач.

Цели и задачи диссертационного исследования. Цель диссертации заключается в разработке научно-обоснованной системы налогового администрирования путем развития ее теоретических основ и методологических подходов к организации, разработки методического обеспечения и рекомендаций по повышению качества, результативности и эффективности налогового администрирования в России.

Для достижения поставленной цели исследования в диссертации определены следующие задачи:

- раскрыть содержание понятия налогового администрирования в системе налоговых отношений, определить его функции, объекты, субъекты, цель и задачи с учетом изменившихся современных условий;

- исследовать этапы развития налогового администрирования в России, выявить специфику каждого из них с целью возможной адаптации исторического опыта;

- разработать принципы и методы налогового администрирования;

- раскрыть методологическую взаимосвязь налогового администрирования и собираемости налогов;

- выявить проблемы, существующие в организационной структуре органов налогового администрирования и предложить оптимальные варианты их устранения;

- оценить качество контрольной деятельности налоговых органов и разработать практические рекомендации, направленные на совершенствование, а также повышение результативности и эффективности налогового администрирования и налоговых проверок;

- проанализировать практическую реализацию Программы модернизации налоговых органов с учетом региональной специфики и определить приоритетные направления их развития;

- исследовать проблемы, связанные с использованием налоговых контрольных технологий, и разработать пути их решения;

- разработать систему финансового стимулирования налоговых органов и их работников.

Предметом исследования выступают экономические отношения, возникающие в процессе налогового администрирования со стороны уполномоченных органов управления налоговыми отношениями, в том числе, обеспечения собираемости налогов, осуществления налоговых проверок и других административных налоговых процедур.

Объектом исследования являются действующая в России система налогового администрирования, а также деятельность налоговых органов в процессе обеспечения налоговых поступлений в бюджеты всех уровней.

Методологическая основа. В ходе подготовки работы применялись такие методы научного исследования, как моделирование, группировка, статистическое наблюдение, сравнительный анализ, классификация, позволившие получить достоверные научные знания и наиболее полно организовать научный поиск для достижения поставленной цели и решения исследовательских задач.

Теоретическую базу составляют труды ведущих исследователей экономической науки, фундаментальные и прикладные работы отечественных и зарубежных ученых, посвященные вопросам становления и развития налоговой системы, системы налогового администрирования, проблемам налогового контроля, законодательные и нормативно - правовые акты, регулирующие различные аспекты организации государственного налогового администрирования, а также тематические публикации в периодической печати, материалы научных конференций и семинаров.

Информационной базой исследования послужили статистические данные Федеральной службы по статистике, материалы и отчетность Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, данные Федеральной налоговой службы и Управления ФНС по Саратовской области, нормативные и правовые документы, издания периодической печати.

Основными научными результатами диссертационной работы являются следующие:

- уточнено понятие налогового администрирования, представляющего собой деятельность государственных органов управления налоговыми отношениями и налоговым производством, связанную с обеспечением собираемости налогов, осуществлением налогового контроля и применением мер воздействия, внедрением технологий сбора налогов, необходимых для получения ожидаемых поступлений в бюджет, прогнозированием объемов налоговых поступлений; рассматривая сущность налогового администрирования как формы управления, уточнены и дополнены функции, через которые оно реализуется, а также цели и задачи налогового администрирования на каждом уровне (федеральном, региональном и местном) управления налогами;

- сведены в единый комплекс, сгруппированы и дополнены принципы и методы налогового администрирования, включающие в себя общие (присущие собственно налоговому администрированию) и частные (присущие налоговому администрированию как форме управления налоговыми отношениями) принципы и методы;

-раскрыта взаимосвязь собираемости налогов с эффективностью налогового администрирования, что позволило предложить в качестве оценочного показатель нормативной величины собираемости налогов, представляющий собой предельный уровень поступления налогов, не предусматривающий осуществления дополнительных расходов на администрирование со стороны бюджета;

- на основе сравнительного анализа результативности и эффективности деятельности Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям и бывших органов налоговой полиции, обоснована необходимость создания Федеральной службы налоговой полиции или аналогичной ей структуры, наделенной правом проведения налоговых расследований и фискальными полномочиями;

- разработана авторская рейтинговая система оценки результатов деятельности налоговых органов, включающая в себя перечень критериев эффективности их работы по трем направлениям (качество налогового контроля, качество работы с налогоплательщиками, качество организации налогового процесса) и порядок их применения для анализа контрольной деятельности налоговых органов; предложен комплекс правовых, инфраструктурных и административных мероприятий, направленных на повышение результативности контрольной деятельности налоговых органов;

- обосновано понятие "налоговые контрольные технологии", представляющее собой совокупность методов работы с налогоплательщиками, направ ленных на повышение качества налогового администрирования; в порядке развития налоговых контрольных технологий предложено законодательно установить порядок заключения мирового соглашения между налоговыми органами и налогоплательщиками, возвратиться к практике закрепления налогоплательщиков за конкретными налоговыми инспекторами по камеральным проверкам с учетом изменившихся условий их проведения, что позволит сократить судебные расходы и устранить ошибки и разногласия в работе налоговых органов;

- предложены и обоснованы направления и пути модернизации налоговых органов, предполагающие: реструктуризацию налоговой системы в пользу более рыночных прямых налогов и адекватную этим изменениям модернизацию налоговых органов и методов (технологий) налогового администрирования; передачу органам Федеральной налоговой службы полномочий по сбору и контролю "неналоговых" (а по сути налоговых) платежей (таможенных пошлин, платежей за пользование природными ресурсами, страховых взносов во внебюджетные фонды и др.); формирование общей базы данных, обеспечивающей беспрепятственный доступ работников контролирующих органов к требуемой информации в рамках данного и других регионов;

- в целях ужесточения контроля за своевременностью и полнотой уплаты налогов в бюджет физическими лицами разработан механизм и алгоритм контрольных действий налоговых органов, предполагающий бесспорное списание средств с лицевых счетов в банке налогоплательщиков - должников, требующий законодательного закрепления;

- разработана авторская система оплаты труда и материального стимулирования работников территориальных налоговых органов, в соответствии с которой общая сумма оплаты труда работника включает в себя постоянную величину, складывающуюся из оклада и надбавки за чин, установленную на уровне средней заработной платы в субъекте РФ, а также переменной стимулирующей надбавки, начисляемой (не начисляемой) в соответствии с предложенной рейтинговой системой материального стимулирования работников камеральных и выездных отделов, ориентированной на качественные результаты.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования. Теоретическая значимость исследования заключается в методологическом развитии основ налогового администрирования в системе налоговых отношений как формы управления ими, а также в углублении и систематизации научных взглядов в области развития налогового администрирования.

Практическая значимость работы состоит в том, что теоретические и методологические положения доведены до конкретных прикладных разработок, которые предоставляют реальную возможность законодательным и исполнительным органам власти предпринять конкретные меры, направленные на повышение эффективности системы налогового администрирования в России. Предложенные методика повышения результативности контрольной деятель ности, а также разработки в области финансового стимулирования работников могут быть непосредственно использованы в деятельности налоговых органов.

Диссертационное исследование является актуальным материалом в процессе подготовки специалистов по налоговому администрированию.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертационной работы и ее результаты апробированы в научных статьях автора, опубликованных в сборниках, вышедших по итогам научно-практических конференций в г. Саратове, г. Пензе, г. Ижевске.

Ряд практических разработок принят к использованию в деятельности УФНС по Саратовской области, а основные положения диссертации используются в учебном процессе СГСЭУ на кафедре финансов по дисциплинам "Налоговое администрирование", "Налоги и налогообложение", "Организация и методика проведения налоговых проверок", что подтверждено соответствующими справками о внедрении.

Основные результаты исследования опубликованы в 9 научных работах общим объемом 4,9 п.л., в том числе в 3 статьях в изданиях, рекомендованных ВАК объемом 1,9 п.л.

## Экономическое содержание налогового администрирования как формы управления налогами

Налоги играют огромную роль в рыночной экономике как ее элемента и в формировании финансовых ресурсов государства как основного источника доходов бюджетной системы страны. В развитых странах через налоги распределяется в среднем около 40% валового национального продукта (ВНП). В этой связи необходимо эффективно управлять налоговыми отношениями, в том числе, через систему налогового администрирования. Поэтому требуется постоянное развитие соответствующей теоретико-методологической базы, позволяющей заложить основы результативного механизма организационного обеспечения налоговых процессов. В то же время, невозможно достаточно полно и ясно представить механизм налогового администрирования без четкого установления сущности и содержания самого понятия.

Термин администрирование появился в теории и практике управления сравнительно недавно. Смысловые значения данного понятия многогранны. Исходя из этого, возникает необходимость установить его конкретный смысл.

Следует отметить определенную идентичность понятий управление, менеджмент и администрирование. Они выглядят как синонимы. Несмотря на это, у каждого из них есть определенные смысловые оттенки, важные для понимания различий между ними. Совпадает сущность всех трех понятий, заключающаяся в управлении.

Менеджмент - управление в условиях рынка. Развитие в нашей стране рыночных отношений привело к распространению понятия менеджмент, означающего управлять, заведовать, организовывать. Именно в этом смысле его понимают как управление производством и сбытом продукции современными методами, позволяющими увеличить прибыльность, одновременно повысив эффективность деятельности предприятия в целом. Верен ли подход, при котором происходит отождествление английских понятий "менеджмент", "менеджер" и русских понятий "управление", "руководитель"? Этот вопрос требует рассмотрения. Говоря о менеджменте, американцы и англичане практически во всех случаях подразумевают фигуру менеджера - человека, субъекта управления, действующего в определенной организации. Менеджер - профессиональный управляющий, осознающий, что он является представителем особой профессии, а не просто инженер или экономист, занимающийся вопросами управления. При этом менеджер - человек, прошедший специальную подготовку.

Термины администрация и администрирование в большей степени отражают обезличенную систему управления. Администрирование может быть рассмотрено и как управление, и как менеджмент, имеющее отношение к государственно - чиновничьему аппарату. Чем профессиональнее осуществляется управление, тем выше его качество. Эту сторону процесса управления в большей степени отражает термин менеджмент. То, что администрирование обособилось в отдельный вид деятельности по управлению чем - либо, сближает его с менеджментом и свидетельствует о более высоком уровне управления1.

Говоря о формах реализации управленческих действий, все три рассматриваемых понятия отражают процесс руководства людьми, исполнителями. На наш взгляд, эту сторону процесса в отношении налогов наиболее ярко отражает термин администрирование. В этой связи необходимо изучить, что же представляет собой собственно администрирование.

В 90-е годы XX века термин "администрация" вошел в профессиональный оборот сферы общественной жизни, связанной с органами специальной компетенции, ведающими какой-либо отраслью. Если речь идет о налогообложении и налоговой системе страны, то это имеет отношение к налоговой администрации. Термин "администрация" может использоваться в широком и узком смысловом значении". Широкое понимание этого слова связано с отождествлением его с государственным аппаратом, в котором отражена определенная форма структурной организации государства. Второе смысловое значение предполагает рассмотрение администрации в качестве государственных органов, действующих в определенной сфере общественной жизни. Именно в узком смысле слово "администрация" используется в контексте словосочетания "налоговая администрация".

## Методология взаимосвязи налогового администрирования и собираемости налогов

В настоящий момент отсутствует законодательно закрепленное определение "собираемости налогов". Анализ ряда работ российских ученых, посвященных рассмотрению проблем собираемости налогов, позволил сделать заключение об отсутствии единого мнения по вопросам теоретического обоснования данного понятия. Существует несколько основных научных подходов к определению понятия "собираемости налогов", с которыми в целом можно согласиться, так как они характеризуют различные стороны этого явления.

Первый подход заключается в понимании "собираемости налогов" как показателя эффективности реализации фискальной функции налоговой системы1. В этом случае данное понятие необходимо рассматривать как степень полноты исполнения налоговых обязательств и рассчитывать как отношение объема налоговых платежей, поступивших в определенный период, к объему налоговых обязательств, которые должны быть исполнены в этот же период в соответствии с действующим законодательством. В качестве дополнения следует отметить, что собираемость налогов непосредственно связана не только с фискальной, но и с их регулирующей и контрольной функциями, так как и регулирование и контроль направлены, в конечном счете, на результативное выполнение налогами своего фискального предназначения.

Сторонники другого подхода отождествляют сущность собираемости налогов с основной рейтинговой оценкой работы налоговых органов. Рассчитывают данный показатель путем отнесения суммы фактических поступлений налоговых платежей к их максимальной сумме за рассматриваемый период1. Рассчитанный таким образом уровень собираемости налогов непосредственно является показателем качества и эффективности функционирования, как налоговых органов, так и всей системы налогового администрирования.

Таким образом, с позиций налогового администрирования, собираемость налогов характеризует, с одной стороны, эффективность реализации функций налогов, а с другой стороны, эффективность и качество функционирования налоговых органов и всей системы налогового администрирования.

По информации Службы внутренних доходов США (IRS USA) уровень собираемости всех налогов в среднем по стране составляет 83%. Затраты на повышение уровня собираемости на 1% превышают сумму налогов, которые могли быть собраны. В экономически развитых странах Евросоюза (Англия, Франция, Германия, Италия, Голландия, Дания и другие) уровень собираемости налогов достигает 81-88%".

Согласно данным, приведенным ФНС России, средний уровень собираемости налоговых доходов в федеральный бюджет выше, чем во многих странах Евросоюза. Принципиальное отличие при исчислении этого показателя заключается в том, что в зарубежных странах собираемость налогов рассчитывается как доля фактических поступлений налогов в прогнозной величине налоговых поступлений, установленной косвенным методом. Что касается России, то под уровнем собираемости понимают отношение фактических налоговых поступлений к максимальной сумме поступлений по налоговым платежам.

Величина собранных налогов выступает показателем не только эффективности проводимых в стране налоговых реформ, но и состояния налоговой системы, а также результативности функционирования системы налогового администрирования на заданный период времени. Чем выше собираемость налогов, тем лучше выполняют свои функции налоги, поэтому меры, направленные на повышение собираемости налогов, способствуют обеспечению устойчивости и безопасности бюджетной и налоговой систем. То есть, считается, что наивысший уровень устойчивости и безопасности указанных систем достигается лишь при стопроцентной собираемости налогов.

## Модернизация налоговых органов в рамках совершенствования региональной системы налогового администрирования

Современная система налогового администрирования должна одновременно обеспечить: повышение уровня собираемости налогов в целях обеспечения полного и своевременного финансирования расходов бюджета всех уровней; сокращение издержек налогоплательщиков и создание для них максимально удобных условий при исполнении обязанностей по уплате налогов; соблюдение принципа справедливости для всех экономических агентов; снижение затрат государства на осуществление налогового контроля. Организационно данную работу призвано обеспечивать специализированное подразделение ФНС Минфина РФ. Так, приказом Федеральной налоговой службы от 24.11.2004 года утверждено Положение об Управлении по модернизации налоговых органов ФНС, согласно которому перед Управлением стоят задачи по организации разработки и реализации проектов и программ по совершенствованию налогового администрирования; организация работы структурных подразделений налоговых органов по реализации проекта "Модернизации налоговой службы", финансируемого за счет средств займа Международного банка реконструкции и развития (МБРР); организация работы по завершению осуществления федеральной целевой программы "Развитие налоговых органов (2002-2004 годы)"; разработка рекомендаций по организации типовых рабочих мест налоговых органов, технологий и процедур налогового администрирования, включая технологию централизованной обработки данных. К компетенции данного Управления отнесен и контроль за территориальными органами налоговой службы в области внедрения технологий и процедур налогового администрирования и организации работы в соответствии с инструкциями на рабочие места.

Федеральные целевые программы (далее ФЦП), направленные на решение проблем конкретных регионов, призваны способствовать достижению стратегических целей региональной политики. При этом особая роль ФЦП определяется тем, что, в отличие от других финансовых инструментов, используемых для этих целей (трансферты, дотации, субвенции, бюджетные ссуды и кредиты и прочее), программы в силу своего преимущественно инвестиционного характера нацелены на решение не столько текущих, сколько первоочередных задач реформирования региональной экономики1.

Нас интересует упомянутая ранее Федеральная целевая программа, реализуемая в целях совершенствования налогового администрирования в регионах. В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 21 декабря 2001 года "О федеральной целевой программе "Развития налоговых органов(2002-2004 годы)"" (далее Программа), составной частью которой является проект "Модернизации налоговой службы-2", в налоговых органах всей страны происходят процессы модернизации. Указанная программа прошла в три этапа: 2002г.,2003г,2004г., после чего была продлена и, исходя из последних данных, не завершена на сегодняшний день. В качестве основных целей Программы на среднесрочную перспективу определены: совершенствование контроля за соблюдением налогового законодательства РФ с целью обеспечения стабильного поступления налогов и сборов; улучшение обслуживания налогоплательщиков при одновременном упрощении исполнения налоговых обязательств; повышение эффективности функционирования налоговой системы за счет внедрения новых информационных технологий и оснащения современными техническими средствами1.

В связи с этим в системе налогового администрирования целенаправленно и активно проводится модернизация организационных структур налоговых органов на всех уровнях налогового администрирования. Проведение работ по модернизации проходит на двух уровнях: уровень центрального аппарата ФНС России и уровень региональных и местных органов или инспекций. Главными задачами функциональной реорганизации первого уровня являются повышение эффективности, усиление внутреннего контроля, стандартизация правил и процедур, используемых в рамках каждого из основных функциональных направлений работы, единых на всей территории Российской Федерации. Исходя из данных, имеющихся на конец 2008 года, основные действия по реорганизации центрального аппарата ФНС уже проведены.