

На правах рукописи

КЛИМЕНКО ЮРИЙ СЕРГЕЕВИЧ

**ВЛИЯНИЕ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА НА
ЭФФЕКТИВНОСТЬ НАЛОГОВОГО
АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИИ**

Специальность: 08.00.10 – «Финансы, денежные обращение и кредит»

Автореферат

*диссертации на соискание ученой степени кандидата
экономических наук*

Москва – 2011

Работа выполнена на кафедре налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации

Научный руководитель - кандидат экономических наук, доцент
Осокина Ирина Валентиновна

Официальные оппоненты - доктор экономических наук, профессор
Масаков Вячеслав Михайлович

кандидат экономических наук
Попков Сергей Юрьевич

Ведущая организация: Учреждение Российской академии наук
Институт проблем рынка РАН

Защита состоится 1 марта 2011 года в 16.00 на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 226.003.01 при Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России по адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский пр-д,4. тел.709-33-44

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации

Автореферат разослан 28 января 2011г.

Ученый секретарь совета
по защите докторских
и кандидатских диссертаций
кандидат экономических наук

В.М.Смирнов

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Налоговая политика, являясь важнейшим инструментом государства в реализации поставленных целей, оказывает влияние практически на все социально-экономические сферы страны и неразрывно связана со многими элементами государственного управления, такими как финансовая политикой, денежной политикой, социальной политикой, торгово-промышленной политикой. Налоговая политика как косвенный метод государственного регулирования обеспечивает условия экономической заинтересованности или незаинтересованности в деятельности юридических и физических лиц и не строится на базе властно-распорядительных отношений. При этом она более гибко воспринимается экономикой и поэтому более широко применяется в рыночных системах, чем методы прямого государственного регулирования. Будучи составной частью экономической и финансовой политики, налоговая политика во многом зависит от форм и методов экономической и финансовой политики государства. В зависимости от состояния экономики, от целей, которые на данном этапе развития экономики государство считает приоритетными, используются различные методы осуществления налоговой политики. Современные тенденции развития экономической политики в России имеют четкую направленность на совершенствование налоговой системы страны. Существующая налоговая система далека от оптимального состояния в части механизма взаимодействия между государством, хозяйствующими субъектами и населением. Недостатки налоговой системы зачастую приводят к недопониманию политики государства со стороны налогоплательщиков, а государство недополучает средства в бюджет по существующим налогам и сборам, что не способствует экономическому росту и повышению национального дохода страны.

Дополнительным стимулом для реформирования налоговой системы страны стал мировой финансовый кризис и необходимость реализации своевременных антикризисных мероприятий.

В условиях смены приоритетных направлений социально-экономической и ее неотъемлемой составной части - налоговой политики России, отказа от увеличения

фискального давления на экономику, сокращения количества действующих налогов и сборов, при все возрастающей роли регулирующего воздействия налогов на экономических субъектов возрастают требования к повышению эффективности налогового администрирования и его совершенствованию. В последнее время все более актуальными с точки зрения практического внедрения становятся исследования, посвященные не только общетеоретическим, концептуальным вопросам налогового администрирования, которым со стороны российских ученых уделялось и продолжает уделяться большое внимание, но и более конкретным сегментам управления налоговой системой, как, например, администрирование крупнейших налогоплательщиков. Вместе с тем представляется, что дальнейшее развитие налогового администрирования и повышение его качества довольно затруднительно без теоретического осмысления частных вопросов, затрагивающих методологические и методические особенности отдельных направлений управленческой деятельности в налоговой сфере.

Одним из важнейших направлений осуществляемой в наши дни налоговой реформы, отражающим качественные сдвиги в налоговой политике российского государства, выступает отказ от увеличения, и даже сокращение налоговой нагрузки на экономику, что на практике выразилось в снижении налоговых ставок по ряду налогов, расширении перечня налоговых льгот и оснований для их применения.

Очевидно, что в данной ситуации, принимая во внимание необходимость обеспечения более полного поступления налогов в бюджетную систему страны, особенно в условиях кризисного и посткризисного состояния экономики, на первый план выходят вопросы изучения механизма контрольной деятельности налоговых органов и его совершенствование, а так же разработка современных элементов налогового контроля, способствующих эффективности налогового администрирования любой категории налогоплательщиков.

Исследованием проблем налоговой политики занимается целый ряд отечественных и зарубежных экономистов и юристов, в числе которых можно отметить А.Б. Паскачева, В.Г. Панскова, А.В. Брызгалина, В.А. Кашина, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, А. С. Бакаева, С. О. Шохина, Ф.Х. Банхаеву, И.В. Горского, В.Г. Князева, Л.П. Павлову, М.В. Романовского, Р.А. Чванова, и

других. При этом в большинстве исследований основное внимание уделяется проблемам совершенствования и развития налоговой системы.

Значительный вклад в развитие теории и практики налогового контроля внесли такие ученые, как И.И. Бабленкова, Е.В. Акчурина, Г.А. Корнийчук, С.В. Барулин, Н.Г. Белов, Ю.А. Данилевская, В. П. Иваницкий, В. Г. и др.

В настоящее время в рамках совершенствования системы государственного управления представляется актуальной трансформация сложившейся системы взглядов на налоговое администрирование, в части его основной функции - налогового контроля как на механизм управления социально-экономическим развитием, отвечающий современному состоянию социально-экономических отношений в Российской Федерации, что и обусловило выбор направления данного диссертационного исследования.

Целью диссертационной работы является разработка теоретических и методологических положений, способствующих выявлению наиболее перспективных направлений повышения эффективности налогового администрирования, в части мероприятий налогового контроля, а так же выработка предложений по совершенствованию налоговых процедур в системе мероприятий налогового контроля на этапе оформления результатов налоговых проверок.

Достижение указанной цели предопределило постановку и решение следующих **задач**:

- 1) исследовать современную роль налогов и налоговых отношений в экономических процессах России с целью формирования базисных условий функционирования эффективной налоговой системы;
- 2) раскрыть эволюцию научных взглядов на этапы становления налоговой системы и развитие института администрирования;
- 3) выявить новые технологии налогового администрирования как резерва повышения его эффективности;
- 4) аргументировать приоритетные направления налогового контроля зарубежных стран для возможного использования в мероприятиях налогового контроля России;
- 5) проанализировать особенности организационного характера дополнительных мероприятий налогового контроля, связанных с проведением налоговых

проверок на стадии их окончания с целью выявления недостатков и разработки эффективных предложений;

- б) разработать предложения по организации мероприятий налогового контроля в системе досудебного рассмотрения налоговых споров с целью более четкой и регламентированной работы субъектов налогового администрирования, влияющей на критерии оценки деятельности налоговых органов в целом;
- 7) апробировать на статистических данных предложения теоретического и методического характера в области досудебного рассмотрения налоговых споров.

Объектом исследования выступает государственная налоговая политика, реализуемая Федеральной налоговой службой России в части правильного и своевременного исчисления и уплаты налогов и сборов.

Предметом исследования является организационный механизм подготовки, проведения и оформления результатов мероприятий налогового контроля ФНС России, направленного на обеспечение дополнительных доходов бюджета.

Методологической и теоретической основой диссертационного исследования послужили нормативно-правовые акты, охватывающие сферу финансового контроля, фундаментальные труды и результаты исследований отечественных и зарубежных ученых по актуальным вопросам налогового администрирования в части основной его функции - налогового контроля, практика проведения мероприятий налогового контроля структурными подразделениями Федеральной налоговой службы, анализ различных подходов досудебного урегулирования налоговых споров, а так же анализ различных подходов к трактовке судами спорных вопросов, связанных с процедурными вопросами деятельности налоговых органов.

Эмпирический материал охватывает результаты контрольной деятельности Федеральной налоговой службы России и Управления Федеральной налоговой службы России по г. Москве за 2007 – 2009гг.

Информационную основу диссертационного исследования составляют: законодательные и нормативные правовые акты, регулирующие проведение мероприятий налогового контроля; документы и материалы, из специальной и учебной литературы; публикации в специализированных изданиях; отчетность органов

ФНС и статистики; материалы научных конференций, а также анализ и обобщенные статистические, фактические данные по материалам налоговых проверок, налогового аудита всех категорий налогоплательщиков России и г. Москвы.

Научная новизна диссертационной работы состоит в развитии теоретических знаний налогового администрирования и методическом совершенствовании механизма мероприятий налогового контроля, являющегося основным в деятельности налоговых органов в целях обеспечения наиболее четкой и регламентированной работы субъектов налогового администрирования для повышения результативности налогового контроля в России.

В ходе исследования автором получены и выносятся на защиту следующие результаты исследования, обладающие научной новизной:

1) обоснована необходимость и целесообразность рассматривать налоговую политику в системе государственного регулирования экономики в качестве значимого фактора формирования и функционирования эффективной налоговой системы;

2) разработаны теоретические положения стратегии налогового администрирования, как компромисса экономических интересов различных субъектов налоговых правоотношений включающие в себя: цели и задачи налогового администрирования; сущность, принципы разработки и функционирования, организационную структуру механизма налогового администрирования, а также общие требования к информационному обеспечению его функционирования;

3) на основе определения приоритетных направлений российской налоговой политики в современных экономических условиях обоснованы и предложены новые научно-методологические подходы к процессу налогового контроля как механизму не только мобилизации доходов бюджетов всех уровней, но и противодействия получению неконкурентных преимуществ субъектами экономики, что в конечном итоге позволит увеличить количество налогоплательщиков, добровольно исполняющих свои налоговые обязательства в полном объеме;

4) расширены и уточнены функции налогового контроля в части деятельности налоговых органов по поиску экономических объектов, скрывающих свои доходы от налогообложения, фальсифицирующих информацию о своей деятельности; даны предложения по оценке степени достоверности этой информации на основе косвенных (расчетно-аналитических) методов определения налоговых обязательств;

5) на основании выявленных основных проблем регулирования таких элементов как процедура рассмотрения материалов налоговых споров в досудебном порядке предложены основные мероприятия по совершенствованию работы субъектов налогового администрирования с целью обеспечения более четкой и регламентированной их работы, по которой, в конечном итоге, оценивается деятельность налогового органа в целом.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в формировании практического вклада в основы налогового контроля России, дополнении теоретических основ налоговых процедур, при использовании которых повышается эффективность налогового администрирования, результативность деятельности структурных подразделений налоговых органов путём выработки согласованной стратегии экономической и налоговой политики, механизмов взаимодействия с другими государственными структурами по противодействию широкому спектру геополитических угроз в экономике и налоговой сфере в целях обеспечения полного и своевременного поступления налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

Помимо этого, практическая значимость результатов исследования состоит так же и в том, что полученные результаты доведены до уровня конкретных предложений по совершенствованию и повышению качества мероприятий налогового контроля, в том числе и относительно нового направления деятельности налоговых органов - налогового аудита, а также обобщен практический опыт проведения налоговых проверок, изучены существующие научно-методические подходы к его организации и проведению, проанализировано влияние результатов налоговых проверок на повышение в целом эффективности контрольной работы налоговых органов в целях обеспечения полного и своевременного поступления налогов и сборов в бюджетную систему России.

Материалы диссертации могут найти практическое применение в учебном процессе вузов для включения в тематику преподавания не только таких дисциплин, как «Налоговое администрирование», «Организация и методика налоговых проверок», «Налоги и налогообложение», но и «Налоговый процесс», «Методика выявления налоговых правонарушений», «Налоговый учет и налоговая отчетность», «Налоговые преступления», а так же в программах повышения квалификации специалистов и

руководителей Федеральной налоговой службы, Следственного комитета, МВД России.

Апробация результатов исследования. Материалы, отражающие основные теоретические и методологические положения диссертационного исследования используются в ВГНА Минфина России в учебном процессе по дисциплинам «Налоговое администрирование», «Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков», «Налоговый процесс», «Организация и методика налоговых проверок», «Практикум по реализации результатов налоговых проверок» на кафедре налогов и налогообложения, а так же в ходе повышения квалификации специалистов и руководителей Федеральной налоговой службы, переподготовки специалистов и руководителей различных ведомств, структур государственного и муниципального управления, в том числе Следственного комитета.

Публикации по теме диссертации. По результатам исследования опубликовано 10 работ, общим объемом 6,7 печатных листа.

Логика исследования и структура работы.

Логика исследования включает определение основных механизмов управления налоговыми отношениями в современных направлениях развития налоговой политики России; разработку методологии целенаправленного экономически эффективного формирования задач налоговой системы в части налогового администрирования; дальнейшую разработку методологии налогового контроля в направлении его основных форм и методов, что обусловило следующую структуру диссертации:

ВВЕДЕНИЕ

ГЛАВА 1. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА КАК МЕХАНИЗМ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМИ ОТНОШЕНИЯМИ

- 1.1. Современные принципы государственной налоговой политики
- 1.2. Роль налогов в экономических процессах России
- 1.3. Этапы становления налоговой системы и развитие института администрирования

ГЛАВА 2. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В СВЕТЕ РЕШЕНИЯ АКТУАЛЬНЫХ ЗАДАЧ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКОГО РАЗВИТИЯ СОВРЕМЕННОЙ РОССИИ

- 2.1. Методологические основы налогового администрирования
- 2.2. Новые технологии налогового администрирования как резерв его эффективности

ГЛАВА 3. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ - ОСНОВНАЯ ФУНКЦИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

- 3.1. Современные элементы налогового контроля
- 3.2. Перспективные направления налогового контроля зарубежных стран
- 3.3. Досудебный порядок рассмотрения налоговых споров как критерий результативности налогового контроля

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

ПРИЛОЖЕНИЯ

II. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ

1. Обоснована необходимость и целесообразность рассматривать налоговую политику в системе государственного регулирования экономики в качестве значимого фактора формирования и функционирования эффективной налоговой системы;

Налоги по своей экономической сути представляют источник доходов государства. Вследствие этого, государство напрямую заинтересовано в увеличении их объема. Для налогоплательщика налоги - это не всегда неэффективное расходование средств, лишние траты, тормозящие его экономическое развитие, и поэтому налогоплательщик заинтересован в снижении их объемов. Таким образом, интересы государства и налогоплательщика изначально противоположны, а единственная возможность установления равновесного состояния в данной области - поиск компромисса экономических интересов обеих сторон.

Решением этой задачи должна стать, по нашему мнению, комплексное налоговое регулирование, в котором налоги должны рассматриваться не как отдельный инструмент управления экономикой, а как важный элемент целой системы инструментов, применение которого в сочетании с иными (неналоговыми) инструментами позволит значительно повысить эффективность государственного регулирования экономики.

При проведении данного исследования, было установлено, что в условиях, когда в числе основных задач государственного регулирования экономики находятся задачи социально-экономического развития, приоритетной является регулирующая функция налогов. При этом в условиях заинтересованности общества в увеличении объемов государственных расходов при обеспечении их финансирования преимущественно за счет собственных источников реализация регулирующей функции налогов в обязательном порядке должна определяться при обязательном соблюдении фискальных интересов бюджетной системы страны.

В этой связи в современных условиях внешнеэкономической нестабильности для обеспечения социально-экономического развития российского государства необходима реализация комплексной государственной поддержки развития любой предпринимательской деятельности на основе оптимизации налоговой политики, а соответственно, и налоговой системы государства.

При этом необходимо иметь в виду, что реформы, в том числе в сфере оптимизации налоговой политики государства, могут быть успешными только тогда, когда их составляющие хорошо подготовлены и тщательно просчитаны, а проведение кардинальных мероприятий, реформ и комплексных преобразований в налоговой политике государства является крайне ответственным вопросом, так как ошибки в таких реформах могут иметь сильнейшие негативные последствия для экономики любой страны.

Основываясь на представленных выше, а также ряде иных выводов и оснований, предлагаемая нами концепция налоговой политики государства для стимулирования и активизации развития предпринимательской деятельности должна предусматривать реализацию следующего комплекса мероприятий:

-максимально конкретизировать налоговое законодательство, тем самым, исключив его двоякое толкование;

-обеспечить стимулирующее воздействие налоговой системы на развитие малого и среднего предпринимательства путем предоставления налоговых каникул, отсрочки уплаты налогов, налогового кредита, упрощение налогового учета, дальнейшего развития специальных налоговых режимов;

-снижать налоговую ставку в случае направления прибыли предприятия на развитие производства, содержание объектов социальной сферы;

-обеспечивать дальнейшую стабильность налогового законодательства;

-совершенствовать принципы налогового администрирования, направленные, с одной стороны на снижение уровня административного давления на предпринимательскую деятельность (прежде всего путем разработки новой стратегии и тактики контрольных мероприятий и безусловное обеспечения законных прав налогоплательщиков), с другой - на пресечение практики уклонения от налогообложения путем как исправления имеющихся «белых пятен» («узких мест») в законодательстве о налогах и сборах, так и стимулировании налогоплательщиков к самостоятельному отказу от использования незаконных схем ухода от налогов (путем формирования у них налоговой культуры и позитивного отношения общества к уплате налогов как к конституционной обязанности каждого гражданина).

Проведенный нами анализ структурных изменений в составе налоговых доходов бюджетной системы позволил констатировать следующее. В случае наличия грамотно разработанной государственной налоговой политики в части развития малого и среднего предпринимательства именно такие предприятия могут стать основой рыночных структур во многих отраслях, обеспечив перелив инвестиций в сферы наиболее эффективного приложения ресурсов и тем самым содействовать выходу национальной экономики из мирового экономического кризиса. Что касается непосредственно сферы налоговых отношений, являющейся объектом управления посредством налоговой политики, то реализовывать налоговую политику следует посредством механизма согласования экономических интересов государства и хозяйствующих субъектов.

2. Разработаны теоретические положения стратегии налогового администрирования, как компромисса экономических интересов различных субъектов налоговых правоотношений включающие в себя: цели и задачи налогового администрирования; сущность, принципы разработки и

функционирования, организационную структуру механизма налогового администрирования.

Стратегия налогового администрирования в предлагаемой нами трактовке определена следующим образом: достижение научно-обоснованного компромисса между разнонаправленными экономическими интересами различных субъектов налоговой политики, который обеспечивает эффективное решение совокупности задач социально-экономического развития страны на долгосрочную перспективу.

Достижение указанной стратегии возможно путем решения разработанной нами системы задач, их решение должно осуществляться в рамках механизма налоговой политики, сущность которого в балансе экономических интересов субъектов налоговой политики.

1. Первой задачей должно, по нашему мнению, стать обеспечение снижения издержек налогоплательщиков, связанных с исполнением налогового законодательства и создающих препятствия для развития инновационного сектора экономики, активизации инвестиционных процессов.

2. Следующей задачей является научно обоснованная регламентация работы налоговых органов, способствующая прозрачности, открытости, и предсказуемости для понимания налогоплательщиками любого уровня.

3. Задача ускоренного развития процесса интеграции информационной инфраструктуры налоговых органов и федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, совершенствование организации и технологии межведомственного электронного взаимодействия с целью расширения состава и наполнения информационных ресурсов налоговых органов должны восприниматься механизмом налогового администрирования как исходные условия для оценки экономического эффекта их реализации.

4. Задача ускоренной дальнейшей модернизации инфраструктуры ФНС России и технологий обработки данных с применением современных системно-технических средств, обеспечивающих внедрение и эксплуатацию информационно-аналитической системы и системы принятия решений налоговых органов для исполнения требований законодательства о налогах и сборах в части реализации, прежде всего функций налоговых проверок и мероприятий, обеспечивающих функционирование в части

камерального и выездного контроля (организационно-методических, информационных, программно-технических) состоит в определении системы результирующих показателей, на основании анализа которых на последующих этапах будет производиться оценка эффективности (оптимальности) найденного компромисса интересов различных субъектов налогового администрирования.

Для обеспечения эффективного функционирования механизма налогового администрирования немаловажное значение имеет определение системы принципов, в соответствии с которыми должны осуществляться эволюция и разработка как всего механизма в целом, так и отдельных его элементов, а также функционирование данного механизма. На наш взгляд в этой связи необходимо применение следующих принципов: принципа научной обоснованности; принципа экономической целесообразности; принципа внутренней целостности и согласованности, принципа эффективности функционирования.

Организационная структура механизма налогового администрирования была разработана нами в двух плоскостях: с точки зрения обеспечения взаимодействия различных субъектов налоговой политики и с точки зрения функциональной организации внутри самой системы налогового администрирования.

Предложенная нами модель организационной схемы взаимодействия субъектов налогового администрирования в условиях современной налоговой политики графически представлена на рисунке 1.

Из рисунка 1 видно, что налоговое администрирование определяет систему налогов, действующую на территории государства. Система налогов, определяя элементы налогообложения, существенно влияет на субъекты налоговых отношений: на налогоплательщиков и контролирующие органы, которые при реализации своих полномочий используют методы воздействия на налоговые отношения. Методы налогового администрирования представляют собой совокупность определенных

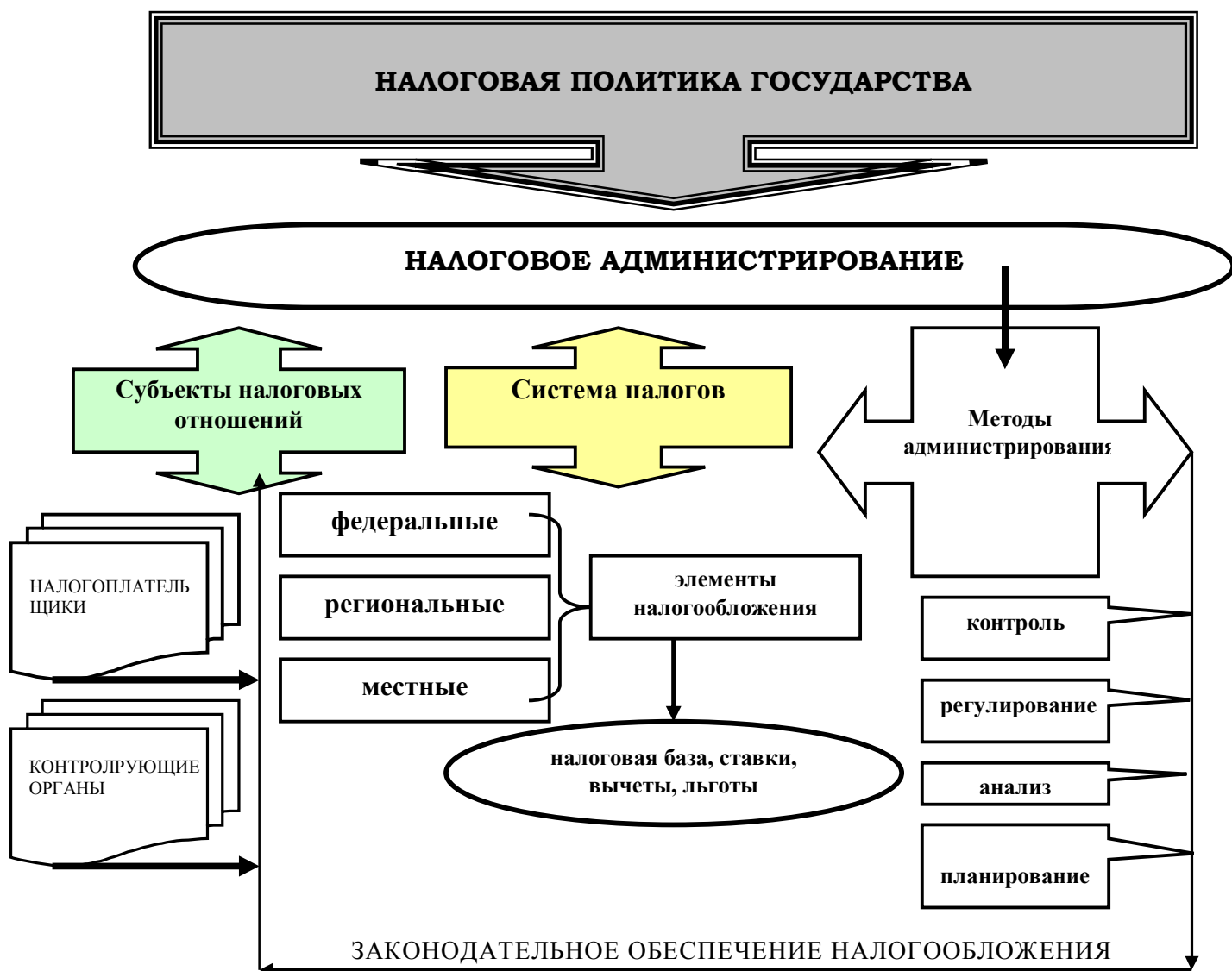


Рисунок 1. Информационная модель организационной структуры механизма налогового администрирования в условиях современной налоговой политики.

процедур, выполнение которых существенно влияет на взаимоотношения различных субъектов налоговых правоотношений. При этом нами учитывалось, что экономическая целесообразность распределения компетенции между всеми заинтересованными сторонами объективно будет формироваться в условиях юридически установленных границ компетенции каждой из сторон, а практическая реализация налогового администрирования неизбежно ограничена существующими рамками законодательно установленных правил налоговых отношений. Таким образом, предлагаемая нами модель функциональной организации механизма налогового администрирования как компромисса экономических интересов различных субъектов налоговых правоотношений имеет следующий вид:

- федеральный уровень: обоснование и формирование общих правил налогообложения и налоговых отношений (выработка единых стандартов);
- регионально-муниципальный уровень: адаптация установленных правил налогообложения и налоговых отношений с учетом особенностей функционирования регионального, местного экономического комплекса и их уточнение (в пределах компетенции);
- уровень хозяйствующих субъектов: адаптация хозяйственной деятельности к установленным правилам налогообложения и налоговых отношений.

3. На основе определения приоритетных направлений российской налоговой политики в современных экономических условиях обоснованы и предложены новые научно-методологические подходы к процессу налогового контроля как механизму не только мобилизации доходов бюджетов всех уровней, но и противодействия получению неконкурентных преимуществ субъектами экономики, что в конечном итоге позволит увеличить количество налогоплательщиков, добровольно исполняющих свои налоговые обязательства в полном объеме.

Планируемый перевод экономики страны на инновационный путь развития, сохраняющий свое влияние мировой финансовый кризис, требуют учета и анализа всех факторов, прямо или косвенно влияющих на состояние налоговой системы страны в целом и, в частности, основного метода налогового администрирования - налогового контроля, представляющего особый интерес для целей данного исследования.

Налоговое администрирование можно представить как деятельность уполномоченных органов управления, а именно Минфина России, ФНС России, направленную на обеспечение контроля за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений. Одновременно налоговое администрирование включает в себя системный мониторинг развития налоговой системы, с целью прогнозирования и оценки последствий, предполагаемых и (или) осуществляемых изменений в законодательстве в части обеспечения эффективности всех мероприятий налогового контроля.

Исходя из этого, в содержание налогового администрирования следует включить подготовку предложений по совершенствованию налогового

законодательства в части элементов и методов организации налоговых отношений, с акцентом на совершенствование процедур налогового контроля за исчислением и поступлением в бюджет налоговых платежей

В условиях рыночных отношений возникает система отношений между государством и субъектами хозяйствования, внутри которой неизбежно возникают расхождения и противоречия экономического характера, оказывающие влияние на общественную и хозяйственную стороны жизни государства. Налоговые органы, выступая субъектами, способствующими и отвечающими за реальное наполнение бюджета денежными средствами учитывают и прогнозируемый уровень собираемости налогов, учитывающий как сложившийся показатель, так и задания, основывающиеся на улучшении качества администрирования.

Налоговый контроль, с позиции его влияния на разрешение проблем, возникающих в системе экономических отношений по поводу перераспределения ВВП, можно так же рассматривать как социально-экономическую категорию. Это подтверждается и тем фактом, что налоговый контроль в некоторых случаях может становиться орудием передела собственности в интересах группы лиц или одного лица. И, кроме того, при помощи контроля, в том числе и налогового, можно решать задачи консолидации общества и развития общественного самосознания.

При определении приоритетных направлений российской налоговой политики в современных экономических условиях мы основывались на методологии системно-целевого подхода к государственному управлению экономикой, с логикой которого целевую функцию государственного регулирования экономики следует определять как систему целей, одновременное достижение которых позволяет максимизировать функцию общественного благосостояния.

В этой связи важно определить конечную (стратегическую) цель налогового контроля. Исходя из вышеизложенного контрольная деятельность государства определена нами как ориентированная на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня налоговой дисциплины, при которой исключаются или сводятся к минимуму нарушения налогового законодательства и поэтому налоговый контроль должен быть нацелен в первую очередь на предотвращение нарушений налогового законодательства и стимулирование всех

категорий налогоплательщиков к добровольному отказу как минимизации налоговых платежей в бюджет, так и злостному уклонению от уплаты налогов.

Результаты проведенных нами исследований позволили сформулировать ряд условий, которые необходимо учитывать при разработке конечной (стратегической) цели налогового контроля:

-расширение спектра информационных услуг является ключевым фактором повышения уровня добровольного исполнения налогоплательщиками своих обязательств, что в свою очередь значительно упрощает контроль за уплатой налогов, сокращает административные затраты и способствует высвобождению людских ресурсов, которые могут быть перенаправлены на работу с категорией недобросовестных налогоплательщиков;

- смещение акцентов от пассивных форм и методов взаимодействия с налогоплательщиками к активному предоставлению услуг на бесплатной основе с учетом реализация задач и систем мероприятий, препятствующих совершению сотрудниками налоговых органов должностных правонарушений, связанных с коррупцией, недобросовестным (предвзятым) отношением должностных лиц налоговых органов к налогоплательщикам и проявлением иных должностных нарушений;

-существенное повышение эффективности взаимодействия с налогоплательщиками в рамках комплексного подхода, предусматривающее реализацию системы взаимосвязанных мероприятий, может подразделяется на две интегрированные группы: 1-разработка и совершенствование комплекса средств взаимодействия с налогоплательщиками, базирующихся на применении современных электронно-цифровых технологий; 2-мероприятия по совершенствованию организационно-методической и инфраструктурной составляющих взаимодействия с налогоплательщиками с учетом особенностей оказания информационных услуг различным категориям налогоплательщиков.

- совершенствование организации разбирательства претензий и споров всех видов, связанных с деятельностью, как налоговых органов, так и хозяйствующих субъектов;

-организация и проведение на постоянной основе социологических исследований налогоплательщиков всех категорий по оценке качества услуг, предоставляемых налоговыми органами.

4. Расширены и уточнены функции налогового контроля в части деятельности налоговых органов по поиску экономических объектов, скрывающих свои доходы от налогообложения, фальсифицирующих информацию о своей деятельности; даны предложения по оценке степени достоверности этой информации на основе косвенных (расчетно-аналитических) методов определения налоговых обязательств.

Важной особенностью современных налоговых отношений в России, как это обосновано нами в диссертационной работе, является сложившееся отношение государства к хозяйствующим субъектам как к налогоплательщикам, то есть как к источнику доходов бюджетной системы. Следствием этого, по нашему мнению, является полное отсутствие заинтересованности государства в стимулировании *осознанного управления* налогоплательщиками собственным налоговым бременем, что провоцирует наличие огромного количества негативных последствий, таких как: отсутствие прозрачности в налоговых отношениях, повышающее уровень транзакционных издержек проведения налогового контроля; формирование в хозяйственном комплексе страны негативного отношения к налоговой системе в целом; низкая эффективность функционирования не только отдельных субъектов хозяйствования, но и отдельных отраслей вследствие кажущегося чрезмерного налогового пресса; постоянное ожидание со стороны хозяйствующих субъектов действий государственной власти, направленных на снижение налоговой нагрузки в виде увеличения количества льгот, снижения налоговых ставок, а также любых способов «формального» уменьшения сумм налоговых платежей; и как следствие вышеперечисленного - недостаточная собираемость налогов; высокий уровень налоговых правонарушений. Все это в конечном итоге приводит к снижению налоговых доходов бюджетной системы.

Таким образом, предложенная нами стимулирующая функция налогового контроля может рассматриваться как альтернатива в дальнейшем совершенствовании налогового администрирования, несмотря на тот факт, что традиционно налоговый контроль не имеет самостоятельного значения в части

решения задач стимулирования экономической активности хозяйствующих субъектов, выполняя лишь функцию дисциплинарного характера.

Указанное обусловило необходимость обобщения зарубежного опыта особенностей налогового контроля, прежде всего, стран с развитой рыночной экономикой и опыта России и отметить необходимость разработки и использования возможных специфических методов борьбы с уклонением от уплаты налогов. С этих позиций налоговый контроль можно рассматривать как механизм, позволяющий выявлять незаконные потоки движения финансовых ресурсов, их сокрытие, тем самым определять и выявлять экономические объекты, фальсифицирующие информацию о своей деятельности, оценку степени достоверности такой информации. Настоящим исследованием установлено, что одной из главных особенностей налогового контроля зарубежных стран может являться направленность контроля на проверку и воспитание законопослушности с принятием различных мер по повышению уровня дисциплины налогоплательщиков. Модернизируя свои отношения с налогоплательщиками, многие страны со стабильной налоговой системой помимо традиционного «кнута» в виде принуждения к исполнению налогового законодательства посредством всевозможных санкций, стали использовать своеобразный «пряник» - предоставление максимума услуг в виде обучения порядку составления налоговой отчетности, консультирования по вопросам налогообложения, предоставление информации и оказание иной помощи, способствующей законопослушности всех категорий налогоплательщиков. При этом такие партнерские отношения сохраняются только с добросовестными налогоплательщиками – кто своевременно и в полном объеме уплачивает налоги. Для прямопротивоположной категории налогоплательщиков государствами используются мощнейший механизм принуждения в виде различных методов контроля, в том числе методы косвенного определения доходов налогоплательщика.

Результаты проведенных нами исследований позволили сформулировать приоритетные направления контрольной работы налоговых органов с такой категорией налогоплательщиков, которые вызывают сомнение в достоверности информации, представленной в налоговый орган. Цель – определение

несоответствия объемов производства и реализации продукции (работ, услуг) и налоговой нагрузки налогоплательщиками отдельных отраслей.

1. В практику работы должен быть внедрен механизм налогового наблюдения, диагностики и анализа, позволяющего определять области деятельности организации (отрасли) с высоким (повышенным) налоговым риском и его оценкой, в том числе на основе среднеотраслевых индикаторов, с использованием автоматизированных систем.

При этом отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок целесообразно осуществлять по следующим направлениям:

- по видам экономической деятельности, в том числе с использованием среднеотраслевых индикаторов;

- по группам взаимосвязанных организаций;

- по тематическим направлениям налогового администрирования («скрытая» зарплата, мнимые сделки, сделки с аффилированными лицами, отдельные налоговые схемы).

2. Информация о выявленных нарушениях и схемах уклонения от уплаты налогов, подтвержденная решениями судебных инстанций, должна публиковаться на интернет-сайтах УФНС России, а также освещаться в средствах массовой информации, с целью достижения «волнового» эффекта и предотвращения возможности появления аналогичных схем и иных налоговых правонарушений у других налогоплательщиков, а также повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков.

5. На основании выявленных основных проблем регулирования таких элементов как процедура рассмотрения материалов налоговых споров в досудебном порядке предложены основные мероприятия по совершенствованию работы субъектов налогового администрирования с целью обеспечения более четкой и регламентированной их работы, по которой, в конечном итоге, оценивается деятельность налогового органа в целом.

Важным компонентом реформирования системы налогового администрирования явилось введение в систему налогового процесса обязательной предварительной процедуры обжалования решения налогового

органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решения об отказе в привлечении к ответственности, принятого по результатам выездной и камеральной налоговых проверок, в вышестоящий налоговый орган. Закон предусматривает два вида такого обжалования: 1) обжалование решения, не вступившего в силу (апелляционный порядок); 2) обжалование решения, вступившего в силу (общий порядок). Такое обжалование с 1 января 2009 г. приобретает характер обязательного досудебного урегулирования налоговых споров, нарушение которого влечет в гражданском и арбитражном законодательстве оставление искового заявления без движения.

В настоящий момент система досудебного рассмотрения налоговых споров является одним из приоритетных направлений общей государственной политики, направленной на снижение числа споров с участием государственных органов в арбитражных судах, количество которых согласно статистическим данным до момента создания подразделений досудебного аудита постоянно возрастало.

Итоги работы налоговых органов по досудебному урегулированию налоговых споров с момента создания подразделений досудебного аудита по настоящее время свидетельствуют о достигнутых положительных результатах реализации соответствующих задач. Все больше заявителей отдают предпочтение досудебной процедуре урегулирования налогового спора.

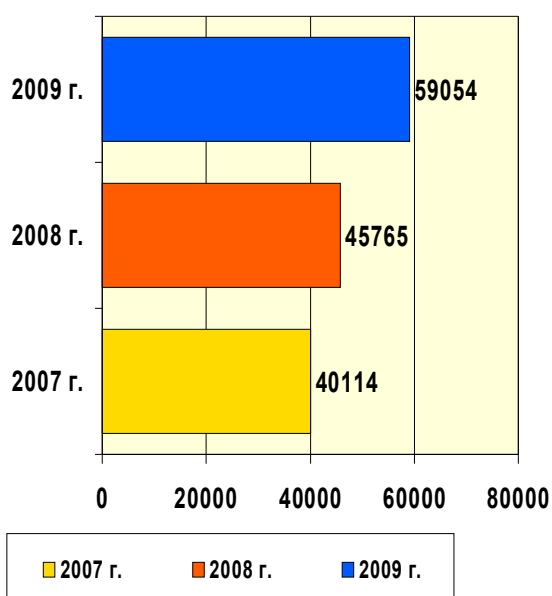
По сравнению с 2008 годом в 2009 году на 7 % увеличилось количество актов, оспоренных налогоплательщиками на стадии рассмотрения материалов проверки путем представления возражений. При этом по сравнению с 2007 годом количество представленных налогоплательщиками возражений увеличилось на 46%. Более чем на 29 % по сравнению с 2008 годом увеличилось и количество жалоб налогоплательщиков на акты ненормативного характера налоговых органов, действия (бездействие) их должностных лиц (рисунок 2).

При этом количество выездных налоговых проверок и результативных камеральных налоговых проверок в 2009 году в сравнении с показателями 2008 года сократилось на 5,8%¹.

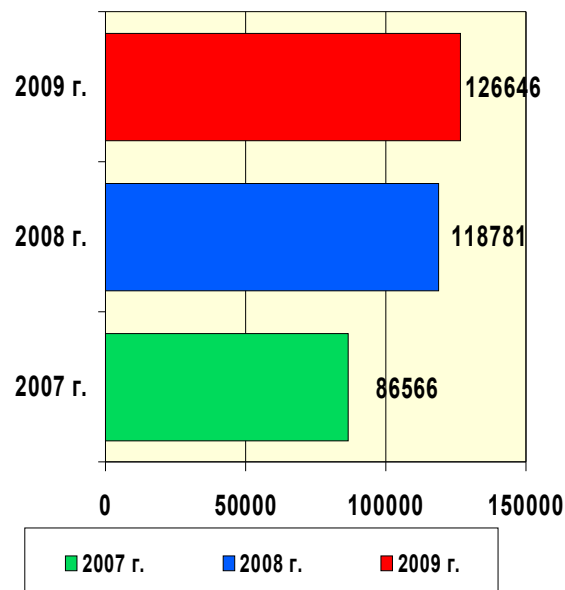
¹ по данным отчета по форме № 2-НК за 2009 г. по состоянию на 18.02.2010.

Результаты работы по урегулированию споров в досудебном порядке по итогам 2009 года

Число рассмотренных в 2009 году жалоб в сравнении с аналогичными периодами 2007-2008 г.г.



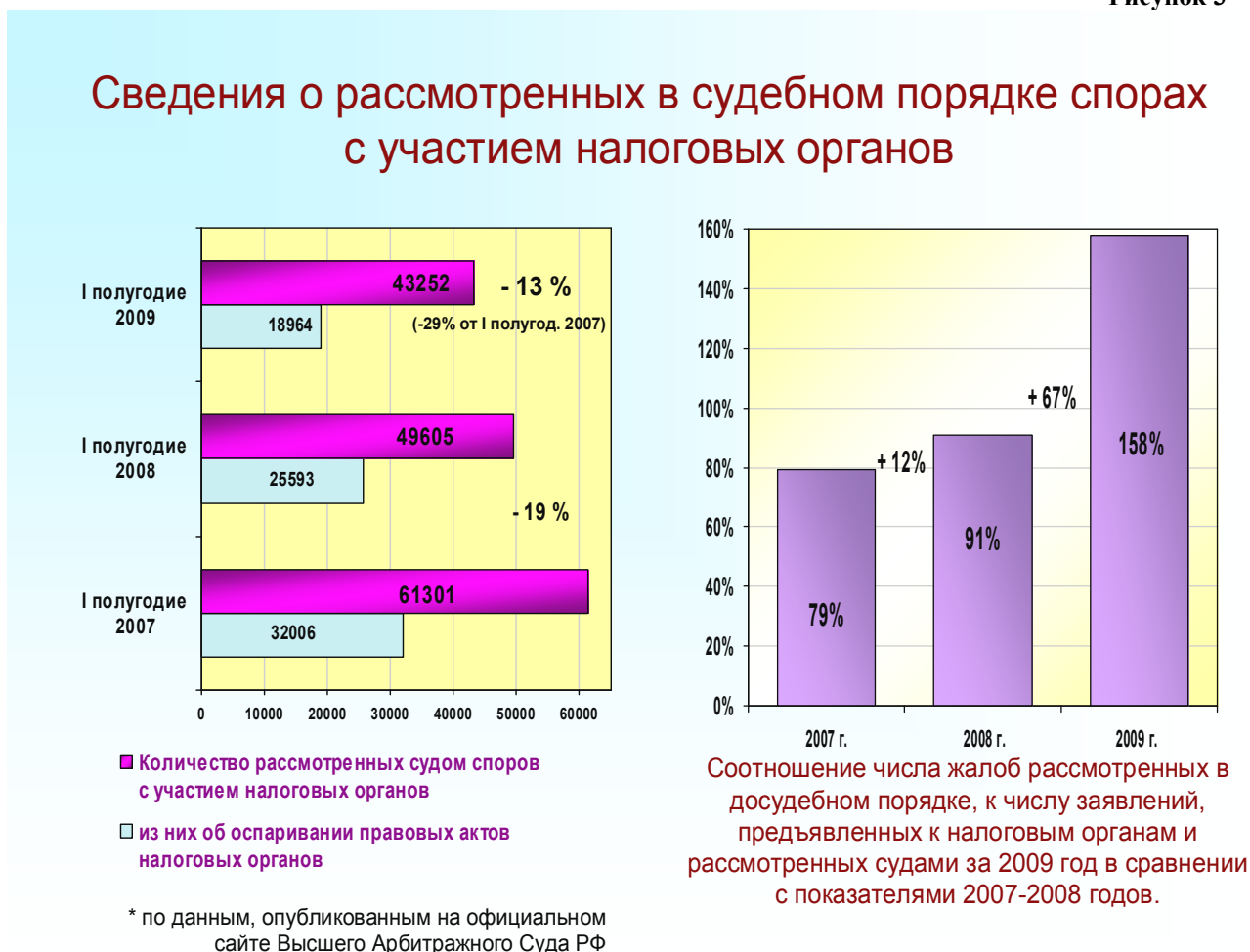
Количество актов налоговых органов, оспоренных путем подачи возражений на стадии рассмотрения материалов проверки, за 2009 год в сравнении с аналогичными периодами 2007-2008 г.г.



Согласно опубликованным Высшим арбитражным судом РФ Сведениям о рассмотренных спорах с участием налоговых органов, следует, что количество споров с участием налоговых органов в Российской Федерации в общем сократилось в первом полугодии 2009 года по сравнению с первым полугодием 2008 года на 13 %, при этом количество заявлений об оспаривании правовых актов налоговых органов в 1 полугодии 2009 года по сравнению с аналогичным периодом 2008 года сократилось на 26%. Соотношение числа жалоб, рассмотренных в досудебном порядке, к числу заявлений, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами за 2009 год составило 158%, показав

рост 67% по сравнению с показателем 2008 года и вдвое превысив показатель 2007 года (рисунок 3).

Рисунок 3



Указанные данные свидетельствуют о существенном смещении нагрузки с судебной системы в сторону досудебного урегулирования.

Наряду с сокращением числа споров с участием государственных органов в арбитражных судах, создание подразделений досудебного аудита внутри системы налоговых органов и наделение их исключительными полномочиями по внутриведомственному досудебному разбирательству ставило перед ними не менее важную задачу по организации надлежащего реагирования на допущенные ведомственные нарушения, выявленные в ходе урегулирования налоговых споров, улучшение качественной составляющей работы налоговых органов в целом.

К сожалению, нормативная основа апелляционного обжалования характеризуется многочисленными пробелами. Многие из них вынуждены

восполнять судебная практика и интерпретационная деятельность финансовых органов.

Проведенное нами исследование показало, что система досудебного урегулирования налоговых споров в целом обладает целым рядом достоинств, как с точки зрения налогоплательщика, так и с точки зрения государства.

Во-первых, он позволяет значительно разгрузить судебную систему в части рассмотрения налоговых споров, а следовательно, - минимизировать организационные, кадровые, временные энергозатраты и бюджетные расходы при осуществлении правосудия. Кроме того, даже в случае последующего переноса налогового спора в суд апелляционное обжалование позволяет обеим сторонам лучше подготовиться к судебному процессу, реально оценить свои возможности, предварительно апробировать систему доказательств и аргументацию

Во-вторых, подача апелляционной жалобы автоматически влечет отсрочку исполнения решения о привлечении к ответственности. Дело в том, что согласно п. 1 ст. 101.3 НК РФ решение о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит исполнению со дня его вступления в силу. В случае же подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части. До этого момента с налогоплательщика нельзя принудительно взыскать сумму недоимки (пени, штрафы). Таким образом, налогоплательщик получает существенную отсрочку исполнения решения под довольно низкий в условиях финансового кризиса процент (размер пени составляет 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день отсрочки). С другой стороны, подача апелляционной жалобы не лишает лицо, в отношении которого вынесено соответствующее решение, права добровольно исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части (п. 9 ст. 101 НК РФ).

В-третьих, грамотная организация работы с жалобами позволяет установить устойчивую обратную связь между налоговыми органами разных уровней, усилить внутриведомственный контроль и своевременно формировать объективную оценку работы нижестоящих налоговых органов и их должностных лиц, на регулярной основе осуществлять мониторинг эффективности применения налогового

законодательства всеми участниками налоговых правоотношений. Кроме того, как на позитивный момент (довольно спорный, на наш взгляд) нередко указывают на простоту и оперативность административного обжалования в сравнении с судебным порядком рассмотрения налоговых споров.

В-четвертых, подача апелляционной жалобы не требует уплаты государственной пошлины, что актуально не только для налогоплательщика, но и для налоговых органов.

Основываясь на представленных выше, а также ряде иных выводов и оснований по результатам проведенного анализа и в целях совершенствования деятельности налоговых органов по досудебному урегулированию налоговых споров, реализации задач по улучшению качественной составляющей работы налоговых органов в целом, снижения числа споров с участием налоговых органов в судах, а также исключения формального подхода к рассмотрению возражений налогоплательщиков по актам налоговых проверок и рассмотрению обращений и жалоб налогоплательщиков на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц позволили в свою очередь сделать следующие обобщенные выводы в части предложений по основным мероприятиям совершенствования работы субъектов налогового администрирования:

- исключить вынесение решений по результатам налоговых проверок по формальным признакам в случае отсутствия необходимого комплекса контрольных мероприятий и достаточной доказательной базы, без учета сформировавшейся правовой позиции Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, сложившейся судебной практики, а также исключить нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки с целью недопущения отмены соответствующих решений вышестоящим налоговым органом или судом;

- исключить нарушение сроков, установленных статьями 78, 88, 176 Налогового кодекса Российской Федерации, с целью недопущения причинения ущерба государственному бюджету, вследствие начисления процентов, подлежащих уплате налогоплательщику в связи с несвоевременным возвратом сумм налогов и сборов, а также недопущения дискредитации правовых основ деятельности Федеральной налоговой службы;

- усилить контроль за своевременностью и полнотой исполнения решений Федеральной налоговой службы, а также управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации, вынесенных по результатам рассмотрения жалоб налогоплательщиков на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, обеспечить учет изложенной в соответствующих решениях позиции в дальнейшей работе налоговых органов, исключив повторные нарушения норм действующего законодательства;

-обеспечить соблюдение установленных действующим законодательством о налогах и сборах сроков рассмотрения жалоб налогоплательщиков на акты инспекций ненормативного характера, действия (бездействие) их должностных лиц;

- обеспечить неукоснительное выполнение подведомственными налоговыми органами Налогового кодекса Российской Федерации и приказов ФНС России в части своевременного направления апелляционных жалоб и представления по запросам вышестоящего налогового органа содержащих достоверную и полную информацию заключений и материалов по жалобам налогоплательщиков, исключив соответствующие нарушения при направлении апелляционных жалоб и заключений в Федеральную налоговую службу;

-обеспечить надлежащее качество подготовки и своевременное представление по запросам управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации и Федеральной налоговой службы заключений по жалобам налогоплательщиков на акты инспекций ненормативного характера, действия (бездействие) должностных лиц, с обязательным представлением документов, обосновывающих доводы инспекции по каждому пункту жалобы налогоплательщика;

-организовать совместную работу подразделений досудебного аудита и правовых отделов управлений Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации и межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по осуществлению мониторинга судебной практики по налоговым спорам в целях учета позиции судебных органов при осуществлении в последующем процедур досудебного урегулирования налоговых споров, обеспечив доведение соответствующей позиции, наряду с практикой

разрешения налоговых споров вышестоящим налоговым органом, до нижестоящих налоговых органов и соответствующих структурных подразделений данных управлений Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации и межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, с целью обязательного учета такой позиции в дальнейшей работе;

-обеспечить корректное и внимательное отношение к налогоплательщикам с целью исключения случаев обжалования неправомерных действий (бездействия) должностных лиц налогового органа и недопущения формирования негативного общественного резонанса по имиджевой составляющей системы налоговых органов.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Ю. С. Клименко, Российское казначейство: история и современность.// Сборник научных статей студентов. Вып.7-2006. - 0,5 п.л.
2. Ю. С. Клименко, Новации налогового администрирования// Вестник ВГНА Минфина России. №1-2008.- 0,5 п.л.
3. Ю. С. Клименко, И.И. Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Совершенствование контроля налогообложения физических лиц. М., ВГНА Минфина России, 2009. Брошюра. 17,46 п.л. (в т. ч. лично автором 1,0 п.л.)
4. Ю. С. Клименко, В. Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Юридическое сопровождение налогового администрирования. М., ВГНА Минфина России, 2010. Брошюра. 11,2 п.л. (в т.ч. лично автором 0,5п.л.).
5. Ю. С. Клименко, В. Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Государственная регистрация и учет налогоплательщиков. М., ВГНА Минфина России, 2010. Брошюра. 22,25 п.л. (в т.ч. лично автором 0,5п.л.).
6. Ю. С. Клименко, В. Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Организация работы с налогоплательщиками. М., ВГНА Минфина России, 2010. Брошюра. 19,6 п.л. (в т.ч. лично автором 1,0 п.л.)
7. Ю. С. Клименко, Бабленкова, Л.А.Аносова, И.В.Осокина, В.М. Смирнов. Организация делопроизводства и архивного дела. М., ВГНА Минфина России, 2009. Брошюра. 13,5 п.л. (в т.ч. лично автором 1,0 п.л.)

Статьи в журналах, рекомендованных ВАК РФ:

8. Ю. С. Клименко, Уточненная налоговая декларация.// Экономика. Налоги. Право - №5 – 2010 г. - 0,5 п.л.
9. Ю. С. Клименко, Вопросы обжалования действий (бездействия) налоговых органов в целях совершенствования налогового администрирования.// Экономика. Налоги. Право - №1 – 2010 г. - 0,7 п.л.
10. Ю. С. Клименко, Дополнительные мероприятия налогового контроля в целях повышения эффективности налогового администрирования.// Экономика. Налоги. Право - №2 – 2011 г. - 0,5 п.л.