

0- 792364

На правах рукописи



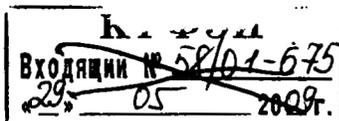
КАЛАШНИКОВА Ирина Николаевна

**НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ
В РОССИИ: ОРГАНИЗАЦИЯ И РАЗВИТИЕ**

Специальность: 08.00.10 - "Финансы, денежное обращение и кредит"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Саратов - 2009



Работа выполнена на кафедре финансов Саратовского государственного социально-экономического университета.

Научный руководитель - канд. экон. наук, доцент
Муравлева Татьяна Витальевна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Лапин Владимир Николаевич
- канд. экон. наук, доцент
Потапова Светлана Васильевна

Ведущая организация - Волгоградский государственный университет.

Защита состоится 25 июня 2009 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

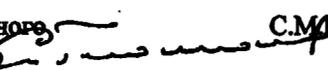
С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке университета.

Автореферат разослан 22 мая 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000712540

Ученый секретарь диссертационного совета, д-р экон. наук, профессор  С.М. Богомолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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.

Степень разработанности проблемы. Проблема налогового администрирования и связанные с ним теоретические и практические вопросы налогообло-

жения 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, С.П. Уваровой, Д.Г. Черника, С.Д. Шаталова, Т.Ф. Юткиной 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. Хамафеев, Г.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. Смирненко, 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 и их 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 показателя 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, направленных 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 ФНС полномочий по сбору и контролю неналоговых 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 беспорочное 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 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 деятельности, а также разработки в области финансового стимулирования работников могут быть непосредственно использованы в деятельности налоговых органов.

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 "Нало-

говое 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.

Объем и структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой исследования и совокупностью решаемых в нем задач:

Введение

Глава 1. Теоретический анализ налогового администрирования в системе налоговых отношений

1.1. Экономическое содержание налогового администрирования как формы управления налогами

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

1.3. Принципы и методы налогового администрирования

Глава 2. Организационно-методологические основы налогового администрирования

2.1. Методология взаимосвязи налогового администрирования и собираемости налогов

2.2. Организационная структура органов налогового администрирования

2.3. Налоговый контроль как основной элемент системы налогового администрирования.

Организация и результативность налоговых проверок

Глава 3. Развитие системы налогового администрирования

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

3.2. Развитие налоговых контрольных технологий

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

Заключение

Список литературы

Приложения

Список использованной литературы содержит 155 источников. В работе представлены 3 приложения, 14 таблиц и 10 рисунков. Объем диссертации составляет 164 страницы.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Основные положения, идеи и выводы диссертационного исследования разделены на три группы взаимосвязанных теоретических, организационно-методологических и практических проблем.

Первая группа проблем посвящена теоретическому анализу налогового администрирования в системе налоговых отношений, в том числе вопросам экономического содержания налогового администрирования как формы управления налогами, оценки исторического опыта развития налогового администрирования в России, принципов и методов административного управления налоговыми отношениями.

Несмотря на широкое использование на практике термина "налоговое администрирование", до сих пор возникают затруднения в понимании сущности это-

го понятия среди научного сообщества, нет его определения и в налоговом законодательстве. Поэтому на основе критического анализа существующих трактовок, в работе раскрыто содержание и дано уточненное определение налогового администрирования как формы управления налогами. В широком понимании налоговое администрирование - это деятельность государственных органов управления, включая налоговые и другие органы, осуществляющие налоговый контроль, связанная с управлением налоговыми отношениями и налоговым производством, обеспечением собираемости налогов, осуществлением налогового контроля и применением мер воздействия, разработкой эффективного механизма и технологий сбора налогов, необходимых для получения ожидаемых поступлений в бюджет, прогнозированием объемов налоговых поступлений. В узком понимании налоговое администрирование связано с деятельностью органов, осуществляющих налоговый контроль, по организации взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками, проведению камеральных и выездных проверок и другой контрольно-аналитической работы.

Налоговое администрирование тесно связано с государственной налоговой политикой. Административные решения в области управления налоговыми отношениями направлены на реализацию мер проводимой налоговой политики. Налоговое администрирование также предполагает совокупность мер, решений и действий, но в налоговой политике преобладает и обосновывается идейная сторона принятия решений по курсу действий, а в администрировании - их организационная, исполнительная сторона. Следовательно, администрирование можно рассматривать как механизм реализации налоговой политики, а механизм реализации самого администрирования - как процедуры или реальные мероприятия, меры, действия в области налогового планирования, регулирования и контроля. По - другому, налоговое администрирование составляет организационный механизм налоговой политики, а последняя определяет целевые направления налогового администрирования. Поэтому ошибки в налоговой политике или просчеты в концепции развития налоговой системы могут привести к нерезультативности налогового администрирования.

Рассматривая сущность налогового администрирования, возникает необходимость уточнения его функций как формы управления налоговыми отношениями. В этой связи дополнительно выделяется функция учета и анализа, заключающаяся в следующих действиях: регистрация и учет плательщиков; прием и обработка отчетности; учет и анализ поступлений налогов; составление и анализ отчетности.

В виду разнообразия целей и задач налогового администрирования в работе они сгруппированы по трем уровням налоговой системы (федеральный, региональный и местный уровни налогового администрирования). На федеральном уровне решаются стратегические, методологические, организационные и координирующие задачи, а основными целями налогового администрирования являются: руководство налоговыми и другими контролирующими органами, в том числе путем методического обеспечения налогового администрирования; участие в разработке новых законов о налогах и сборах, проведение единой налого-

вой политики на территории всей страны; разработка, утверждение и установление порядка заполнения обязательных для налогоплательщиков форм налоговых деклараций; осуществление мер, направленных на создание информационных систем и компьютеризацию налогового контроля; проведение информационно - разъяснительных работ по применению законодательства РФ по налогам и сборам. На уровне субъекта решаются тактические, интегрирующие и административные задачи: руководство налоговыми инспекциями; контроль за правильностью применения налоговых и иных санкций, предусмотренных для налогоплательщиков законодательством РФ; методическое обеспечение сложных и спорных вопросов, возникающих в процессе проведения камеральных и выездных налоговых проверок; юридическое обоснование деятельности налоговой инспекции; осуществление контроля за правильностью и своевременностью уплаты налогов организациями, часто вносящими изменения в свои реквизиты; проведение анализа деятельности налоговых инспекций и прогнозирование последствий принятия тех или иных решений; ведение централизованной базы данных реестра налогоплательщиков. На местном уровне решаются оперативные задачи по контролю исполнения налогового законодательства и непосредственно осуществляется: контроль за своевременностью предоставления налогоплательщиками всех необходимых отчетных документов; обеспечение правильности исчисления и уплаты налоговых платежей физическими лицами; работа с законодательными актами и другими правительственными документами; информирование плательщиков по вопросам налогового законодательства и ведение разъяснительной работы в области налогообложения.

В связи с отсутствием единого перечня принципов и методов налогового администрирования, предложено сгруппировать их в общие и частные. Общие принципы и методы присущи только системе налогового администрирования в целом (принципы: взаимосвязи и взаимозависимости основополагающих элементов налогового администрирования, единства, нейтральности и независимости по отношению к объектам администрирования, всеобщности, ответственности, результативности и эффективности, централизации, финансового стимулирования; методы: административного принуждения, стимулирующие, регулируемые альтернатив, контроля и регулирования, дружественного партнерства). Частные принципы и методы налогового администрирования как формы управления налоговыми отношениями включают в себя всю совокупность функциональных принципов и методов налогового планирования и прогнозирования, налогового регулирования, налогового контроля, налогового учета и анализа.

Вторая группа проблем связана с разработкой организационно - методологических основ налогового администрирования, включая исследование взаимосвязи налогового администрирования и собираемости налогов, особенностей организационной структуры органов налогового администрирования, а также налогового контроля как основного элемента системы налогового администрирования.

Принятые поправки в налоговом законодательстве, направленные на улучшение налогового администрирования и совершенствование контрольной дея-

тельности налоговых органов не решают всех проблем, анализ которых проведен в диссертационной работе. Накапливавшиеся годами проблемы не позволяют достичь высокого качества налогового администрирования. Кроме того, недостаточная правовая проработанность значительного количества норм НК РФ приводит к тому, что решение отдельных проблем переходит на уровень исполнительной и судебной властей и негативно отражается на результатах их основной деятельности. Именно поэтому возникает необходимость дальнейшей работы в данном направлении.

Большое внимание уделено методологии взаимосвязи налогового администрирования (его эффективности и результативности) с собираемостью налогов. Собираемость налогов рассматривается в работе как показатель эффективности налогового администрирования. В целях определения уровня собираемости налогов предложен показатель нормативной величины собираемости налогов, представляющий собой предельный уровень поступления налогов, не предусматривающий дополнительных бюджетных расходов на администрирование (сто и более процентная собираемость, как правило, свидетельствует о низком качестве налогового и бюджетного планирования, а не о высокой эффективности администрирования налогов). Ориентируясь на этот показатель, можно будет избежать излишних затрат со стороны государства, направленных на увеличение собираемости налогов, и обеспечить бюджетную систему достаточным объемом налоговых доходов без увеличения налогового бремени.

Кроме ФНС налоговый контроль осуществляют и другие государственные органы. Наибольший интерес вызывает Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям МВД РФ. На МВД сегодня возложено большое количество обязанностей, выполнение которых требует специальной налоговой квалификации. Подразделения Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, в обязанности которых вошла часть полномочий органов ликвидированной в 2004 году налоговой полиции, не могут в полной мере бороться с налоговыми правонарушениями и преступлениями, что обусловлено наличием других, не менее важных обязанностей. Качество налогового администрирования в целом снизилось. Поэтому в диссертационной работе на основе сравнительного анализа результатов деятельности Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям и органов бывшей налоговой полиции обоснована необходимость создания в структуре Министерства финансов РФ специализированной Федеральной службы налоговой полиции или аналогичной структуры, на которую будут возложены функции налогового расследования и налогового контроля, но не дублирующие полномочия налоговых органов или органов МВД. Несмотря на улучшение показателя налоговых доначислений, количество выявленных и раскрытых налоговых преступлений, начиная с 2004 года, значительно ниже по сравнению с аналогичными показателями деятельности Федеральной службы налоговой полиции, следовательно, уменьшаются и поступления в бюджет.

Деятельность нового органа налогового администрирования должна быть направлена на выявление, предупреждение и пресечение преступлений в нало-

говой, финансовой и валютной сферах. Необходимо наделение такого органа полномочиями по осуществлению оперативно-розыскной деятельности, проведению следствия, проверке правильности уплаты налогов, а также по обеспечению поступления обязательных к уплате платежей в бюджеты всех уровней. Кроме того, требуется в Налоговом кодексе РФ закрепить полномочия (права и обязанности) Федеральной налоговой полиции и порядок ее взаимодействия с органами ФНС, Таможенной службой и МВД РФ.

Далее в работе проведен анализ результатов контрольной работы налоговых органов, учитывая, что налоговые проверки являются основным элементом системы налогового администрирования. Собираемость налогов увеличивается с каждым годом, результативность налоговых проверок как важнейшего показателя качества налогового администрирования также растет. Несмотря на положительную тенденцию показателей работы налоговых органов в целом, на сегодняшний день накопилось немало проблем, касающихся организации и проведения налоговых проверок, которые требуют немедленного решения. Поэтому в работе особое внимание было уделено направлениям совершенствования контрольной деятельности. Для этих целей предложен комплекс мероприятий, направленный на повышение результативности контрольной деятельности налоговых органов, с выделением правовых, инфраструктурных и административных мер (см. рис. 1).



Рис. 1. Комплекс мероприятий, направленных на повышение результативности контрольной деятельности налоговых органов

Кроме того, разработана авторская рейтинговая система оценки эффективности работы налоговых органов, включающая четкий перечень критериев, сгруппированных по трем блокам: качество налогового контроля; качество работы с налогоплательщиками; качество организационных процессов в территориальном налоговом органе (см. рис. 2). Благодаря указанной системе появится возможность проведения более полного анализа контрольной деятельности региональных налоговых органов, что положительно отразится на качестве налогового контроля в стране.



Рис. 2. Критерии оценки эффективности деятельности налоговых органов

Большое внимание в работе уделяется проблеме законодательного закрепления за налоговыми органами права заключения мирового соглашения в целях повышения эффективности досудебных разбирательств. Своевременное заключение мировых соглашений позволит: сократить судебные расходы налоговых органов; значительно снизить потери бюджета, связанные с обязанностью налоговых органов возмещения средств за просрочку возврата излишне уплаченной суммы налога; поднять авторитет налоговых органов в глазах налогоплательщиков и оперативно разрешать налоговые споры; снизить загруженность арбитражных судов и сосредоточить их потенциал на рассмотрении сложных дел, по которым заключение мирового соглашения невозможно; повысить результативность налоговых проверок, обеспечив дополнительные поступления налоговых платежей в бюджет (лучше получить хотя бы доначисленную сумму налога, без пени и штрафа, чем вообще ничего).

Третья группа проблем связана с методическими разработками, направленными на обеспечение дальнейшего развития системы налогового администрирования в России. В работе предлагается проведение модернизации налого-

вых органов под реструктуризацию налоговой системы в направлении переноса акцента с косвенных налогов, преобладающих в России, в сторону более рыночных прямых налогов, учитывая инфляционный и регрессивный характер косвенного налогообложения. Необходимость реструктуризации российской системы налогов обусловлена тем, что ее структура существенно отличается от структуры налогов в большинстве зарубежных стран с позиции соотношения прямых и косвенных налогов. В России преобладают косвенные налоги на производство и импорт (70%), более простые в администрировании и не подверженные негативному влиянию инфляции, вместе с тем угнетающие производство и являющиеся инфляционными, поскольку включаются в цены и перекладываются через них на потребителей. В большинстве развитых стран основными в структуре налоговой системы (60-70%) являются прямые налоги - налоги на доходы (прибыль, оплату труда и т.д.) и личные налоги с физических лиц, которые уплачиваются непосредственно с доходов налогоплательщиков и обычно не перекладываются на потребителя. Прямые налоги более сложны и трудоемки с точки зрения администрирования, но они являются более рыночными, ориентированными на результат. И эти аргументы в пользу прямых налогов более значимы, чем аргументы в пользу косвенных налогов. Таким образом, приоритетным направлением реформирования налоговой системы России является снижение доли косвенных налогов (путем уменьшения ставок) и увеличения доли прямых налогов (путем установления прогрессивной шкалы ставок по НДФЛ, повышения значимости налога на прибыль и т.д.). Это потребует перестройки налоговых органов, системы налогового контроля и налогового администрирования в целом. Необходимо будет осуществить ряд соответствующих мер:

- 1) разработать в налоговом законодательстве четкие формализованные количественные критерии экономической обоснованности принятия расходов для целей налогообложения прибыли, существенно повысить ответственность налогоплательщиков за допущение фактов занижения налогооблагаемой прибыли и перераспределить ресурсы налоговых органов на контроль налога на прибыль;
- 2) переход на прогрессивное налогообложение доходов физических лиц приведет к резкому увеличению лиц, обязанных подавать налоговые декларации по НДФЛ, что потребует, в свою очередь, увеличения численности налоговых инспекторов (зарубежная практика показывает, что повышенные затраты на администрирование покрываются с прибылью дополнительными налоговыми поступлениями), предоставления права должностным лицам налоговых органов на проведение определенных действий по налоговому расследованию в отношении подозрительных налогоплательщиков (соответствия фактических доходов задекларированным суммам, а последних - фактическим расходам), закрепления за инспекторами конкретных налогоплательщиков и проведения других административных мер, учитывая опыт зарубежных стран (особенно США);
- 3) изменение законодательства в части имущественных налогов, уплачиваемых физическими лицами, и повышение эффективности контрольно - административной работы с этими налогами и налогоплательщиками.

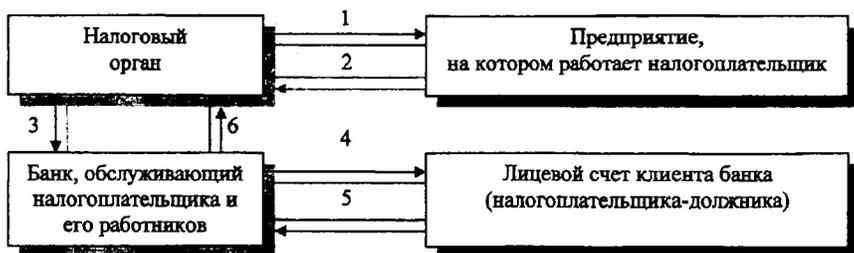
Кроме того, в работе обоснована необходимость (в том числе с учетом исторического опыта России) передачи органам ФНС полномочий по сбору и контролю таможенных пошлин, страховых взносов в социальные внебюджетные фонды, платежей за пользование природными ресурсами и других, неправомерно отнесенных бюджетным законодательством РФ к категории неналоговых платежей, которые по сути остаются платежами налогового типа. Данная мера положительно отразится на их собираемости, благодаря возможностям проведения квалифицированного (а главное, независимого) налогового контроля (сейчас осуществляется только ведомственный контроль, неэффективность которого не требует дополнительных доказательств). При этом потребуются перестройка как налоговых органов, так и системы налогового контроля, а следовательно, и налогового администрирования в целом.

В ходе исследования введено понятие "налоговые контрольные технологии", представляющие собой совокупность методов контрольной работы с налогоплательщиками, и обоснована необходимость его законодательного закрепления, что, в свою очередь, позволит повысить качество налогового администрирования. Кроме того, предложено вернуться к практике закрепления налогоплательщиков за конкретными инспекторами камеральных отделов с учетом изменений, произошедших в условиях их проведения. Такой переход обусловлен существующими на сегодняшний день ошибками и разногласиями в работе налоговых органов (в частности, отсутствием возможности выявления этапа, на котором была допущена ошибка).

В работе делается акцент на необходимость повышения уровня информационного взаимодействия между структурными подразделениями ФНС России, а также между всеми органами исполнительной власти, осуществляющими контрольные действия. Несмотря на принятие правительственной Программы модернизации налоговых органов, многие регионы страны так и не получили должного уровня программного обеспечения (например, отсутствие центров обработки данных). По - прежнему не произведен переход всех территориальных структур на единую информационную систему, что негативно отражается на качестве всей системы. Работающие в системе электронной обработки данных налоговые органы, сталкиваются с многочисленными проблемами, связанными со сложностью программы, ее громоздкостью, частыми изменениями (порой отступающими от законодательных). По этой причине, возможности, закладываемые в программу, не используются даже наполовину. Для решения указанных проблем предлагается внести коррективы в существующую информационную систему - создание единой базы данных всех государственных контролирующих органов, обеспечивающей доступ работников указанных структур к требуемой информации, при одновременном усилении контроля за ее пользователями.

Усиление контроля также необходимо в отношении должников налогоплательщиков. Если механизм работы с должниками юридическими лицами законодательно оформлен и реализуется на практике, то в отношении физических лиц он отсутствует. В этой связи в диссертации разработан механизм и алгоритм контрольных действий налоговых органов, позволяющий через систему

банковских пластиковых карт в беспорядном порядке взыскать задолженность с указанных лиц перед бюджетом (см. рис. 3).



1. Налоговый орган отправляет запрос на налогоплательщика - работодателя о том, какой банк обслуживает этого налогоплательщика и его работников.
2. Предприятие отправляет ответ на запрос налогового органа (наименование банка, его реквизиты).
3. Налоговый орган направляет в банк данные о должнике (ФИО; предприятие; ИНН; сумма долга; максимальная сумма (% от суммы), вычитаемая за один раз) и требование о списании денежных средств с лицевого счета налогоплательщика-клиента данного банка в счет погашения долга.
4. Банк вводит данные в систему (программирует все банкоматы сети и вносит дополнительную информацию о каждом клиенте). При вводе карточки в банкомат происходит идентификация налогоплательщика, обрабатываются данные о проценте (от суммы заработной платы), установленном налоговым органом, подлежащем списанию.
5. С лицевого счета физического лица - должника списывается часть денежных средств (в допустимом пределе) в счет погашения задолженности по налогам. Выдается квитанция, в которой указана как сумма перечисления, так и оставшийся непогашенным долг.
6. В течение 10 рабочих дней денежные средства с лицевого счета должника перечисляются на счет налогового органа, отправившего требование.

Рис.3. Алгоритм действий налогового органа в отношении должника - физического лица

Предложенный алгоритм позволит: повысить результативность контрольной деятельности налоговых органов и качество налогового администрирования; обеспечить значительный прирост поступлений в бюджет; решить проблему со злостными неплательщиками, имеющими задолженность за несколько лет; увеличить количество добросовестных налогоплательщиков; сэкономить средства бюджета на судебных издержках; сократить временные и финансовые затраты на отправку требований; устранить проблемы, возникающие у физических лиц (по каким-то причинам не уплатившим налоги) на таможенной границе, при выезде за пределы РФ.

Данный механизм может быть реализован только после законодательного закрепления порядка списания средств со счетов должников - физических лиц, путем формирования общей базы данных с банковской структурой. Взаимодействие налоговых органов с банковской структурой позволит повысить результативность контрольных мероприятий и устранить проблемы по уплате налогов в отношении неплательщиков. Вероятно, внедрение указанных механизма и систем потребует значительных финансовых и временных затрат, однако они будут оправданы (эффективность нововведений доказана в работе).

Следует отметить, что важным фактором, влияющим на результаты контрольной работы региональных и низовых налоговых органов, является финансовое стимулирование их работников. Исходя из того, что на сегодняшний день указанная система имеет много недостатков, в работе предлагается авторский подход к определению величины оплаты труда работников территориальных налоговых органов. Ее общая сумма будет включать в себя следующие элементы:

$$OT = (Ок + Ч) + СН,$$

где: *OT* - оплата труда работника (общая сумма); *Ок* - должностной оклад инспектора; *Ч* - доплата за чин; (*Ок + Ч*) - постоянная часть оплаты труда, устанавливаемая на уровне средней заработной платы в субъекте РФ; *СН* - стимулирующая надбавка (переменная часть оплаты труда).

Несмотря на различия в величинах прожиточного минимума и средней заработной платы в регионах России, должностной оклад одинаковый во всех субъектах РФ (см. табл.1). В каждом регионе существуют свои надбавки к окладу. Однако все они носят непостоянный характер. В связи с этим, в работе предлагается установить постоянную величину (оклад + чин) на уровне средней заработной платы в субъекте РФ и корректировать ее ежегодно, с учетом инфляции (применяя коэффициент-дефлятор), либо раз в три года.

Таблица 1. Средняя заработная плата в регионах, должностные оклады работников налоговых органов России (рублей в месяц)

Показатели	Северо-Западный Федеральный округ; Республика Карелия	Центральный Федеральный округ; г.Москва	Приволжский Федеральный округ; в т.ч. Са- ратовская область
Среднемесячная начисленная за- работная плата	20640	38444	15771
Величина прожиточного миниму- ма (трудоспособное население)	5872	7510	4550
Месячный оклад начальника отде- ла (заместителя)	4660; 4510	4660;4510	4660; 4510
Месячный оклад налогового ин- спектора (главный, старший, госу- дарственный налоговый инспектор)	4510; 4060; 3608	4510; 4060; 3608	4510; 4060; 3608
Месячный оклад специалиста - эксперта (главный, ведущий)	4060; 3759	4060; 3759	4060; 3759
Месячный оклад старшего специа- листа (2 разряда)	3308; 3458	3308; 3458	3308; 3458

Что касается второй части заработной платы инспекторов - переменной, здесь также внесены определенные коррективы. Отдельно рассмотрен вопрос стимулирования работников наиболее результативных камеральных и выездных отделов, в целях улучшения качества контрольных мероприятий и эффективности налогового администрирования. Исходя из того, что существующие критерии оценки эффективности деятельности налогового инспектора недостаточно

полно охватывают результаты его работы, уточнены и дополнены такие критерии. Разработанная система стимулирования работников предполагает не только поощрение, но и наказание в виде снятия или неначисления стимулирующих надбавок в отношении инспекторов, нарушающих нормы законодательства. Более того, подчеркнута необходимость и важность контроля за правильным распределением сумм материального стимулирования. Для этих целей предложено разработать критерии для каждого отдела структурного подразделения налогового органа (пример рейтинговой системы материального стимулирования приведен для работников камеральных и выездных отделов в табл.2), а также закрепить ответственность проведения оценки качества проделанной работы за конкретным отделом или независимой группой лиц. Такая система позволит исключить субъективный фактор при определении количества баллов, набранных инспектором по результатам работы.

Таблица 2. Критерии оценки результативности и эффективности деятельности работников отделов камеральных и выездных проверок

Показатели	Характеристика показателя	Баллы
Загруженность работника (количество налогоплательщиков, приходящихся на 1 инспектора)	Меньше необходимой нормы или соответствует норме	0
	Выше нормы	10
Доначисления налоговых платежей по 1 налогоплательщику, произведенные инспектором	Менее 10 тыс.руб. и менее 50 тыс.руб. по индивидуальным предпринимателям и юридическим лицам соответственно	0
	От 10 тыс.руб. и выше - по индивидуальным предпринимателям; от 50 тыс. руб. и выше - по юридическим лицам	15
Жалобы со стороны налогоплательщиков на действия (бездействие) работника налогового органа	Наличие жалоб	0
	Отсутствие жалоб	15
Рассмотрение дел в суде	Решение признано недействительным	0
	Решение вынесено в пользу налогового органа	15
Заключение мировых соглашений	Мировые соглашения не заключались, в связи с чем в бюджет не поступали средства	0
	Мировые соглашения заключались	10
Соотношение затрат на 1 работника к сумме налоговых платежей, поступившей в бюджет по результатам его работы	Затраты превышают начисления	0
	Доначисления в бюджет выше затрат	10
Эффективность налоговых проверок (выявлено нарушений из общего количества проверок)	От 70% и выше	15
	До 70%	0
Достижение высоких показателей (по предыдущим показателям)	Если инспектор по итогам работы набрал от 60 и более баллов	10
	Менее 60 баллов по предыдущим показателям	0

По аналогии с разработанными критериями эффективности деятельности налогового органа, результаты работы оцениваются по 100 балльной шкале. Деятельность инспектора, набравшего до 40 баллов - нерезультативная, и не предполагает материального стимулирования в виде надбавки; от 40 до 60 - низко результативная; от 60 до 80 - результативная; от 80 до 100 высоко результативная. При этом потребуются обязательное нормативное закрепление рейтинговой системы в виде Методических указаний или иных аналогичных нормативных правовых актов.

Поскольку наиболее результативными являются отделы камеральных и выездных проверок, благодаря которым обеспечивается большая часть поступления налоговых платежей в бюджет, следует уделить особое внимание материальному стимулированию их сотрудников. Существующий на сегодняшний день принцип распределения поощрения среди камеральных и выездных инспекторов с коэффициентом 2 - необъективен. Выездные налоговые проверки, в отличие от практически на 100% автоматизированных камеральных проверок, представляют собой более трудоемкую и квалифицированную работу. Это более сложные, эффективные и результативные проверки. Работники камеральных и выездных отделов выполняют неодинаковый по величине и сложности объем работы. Именно поэтому необходимо при установлении стимулирующих надбавок работникам выездных отделов использовать премиальный коэффициент 2, а к камеральным инспекторам - 1,5. Стимулирование налоговых инспекторов выездных отделов должно одновременно сопровождаться более жестким отбором таких работников. В целях повышения результативности налоговых проверок следует законодательно закрепить следующие требования, предъявляемые к этой категории работников: высококвалифицированный специалист, с опытом работы в области осуществления выездных проверок не менее пяти лет; наличие высшего экономического образования (по профилю налогообложение); знание законодательной базы РФ, умение правильной трактовки и применения норм права; обязательное прохождение психологических тестов, а также проверка инспектора на детекторе лжи, направленная на выявление склонности к взяточничеству; ежегодное повышение квалификации (за счет средств бюджета).

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Калашикова И.Н.* Влияние налогового администрирования на уровень собираемости налогов // *Экономический анализ: теория и практика.* - 2009. - №2 (131). - 0,87 п.л.
2. *Калашикова И.Н.* Управление налоговыми органами в России // *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета.* - 2009. - №2 (26). - Саратов: СГСЭУ, 2009. - 0,5 п.л.

3. *Калашникова И.Н.* Результативность налоговых проверок как показатель эффективности налогового администрирования // Региональная экономика: теория и практика. - 2009. - №17 (110). - 0,52 п.л.

Статья и тезисы докладов в других изданиях:

4. *Калашникова И.Н.* Основные направления развития налогового администрирования за рубежом // Сборник научных трудов: Финансы, налоги, кредит / Под ред. В.В. Степаненко. - Саратов: СГСЭУ, 2006. Вып. 2. - 0,61 п.л.

5. *Калашникова И.Н.* Проблемы современной терминологии налогового администрирования // Сборник научных трудов: Финансы, налоги, кредит / Под ред. В.В. Степаненко. - Саратов: СГСЭУ, 2007. Вып. 5. - 0,22 п.л.

6. *Калашникова И.Н.* Модернизация налоговых органов на современном этапе // Современное состояние и перспективы развития экономики России: сборник статей V Всероссийской научно - практической конференции. - Пенза, 2007. - 0,31 п.л.

7. *Калашникова И.Н.* Исторический аспект налогового администрирования в России // Финансы, денежное обращение и кредит: Альманах. Вып. 2. - Саратов: СГСЭУ, 2007. - 0,5 п.л.

8. *Калашникова И.Н.* Налоговое администрирование как показатель эффективности финансовой политики // Развитие финансовой системы страны: сборник трудов по материалам Всероссийской научно - практической (заочной) конференции (23-25 октября 2008 г.). - Ижевск, 2008. - 0,58 п.л.

9. *Калашникова И.Н.* Финансовое стимулирование результативности налоговых проверок // Экономика и управление предприятиями: методы, модели, технологии: Сборник научных трудов / Отв. ред. В.И. Долгий. - Саратов: Научная книга, 2008. - 0,25 п.л.