

*На правах рукописи*

Лобанов Алексей Владимирович

**Пути повышения эффективности налогового контроля на  
современном этапе налоговой реформы**

Специальность 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит»

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
д. э. н., проф. Черник Д.Г.

Москва - 2009

Работа выполнена на Кафедре «Налоги и налогообложение» Института налогов и налогового менеджмента ГОУ ВПО «Государственный университет управления»

Научный руководитель:

доктор экономических наук,  
профессор, академик РАЕН  
**Черник Дмитрий Георгиевич**

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор  
**Павлова Лидия Петровна**

кандидат экономических наук, доцент  
**Соколова Галина Владимировна**

Ведущая организация:

**Всероссийская государственная  
налоговая академия  
Министерства финансов  
Российской Федерации**

Защита состоится " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 2009 г. в \_\_\_\_ часов на заседании  
Диссертационного совета Д.212.049.05 в ГОУ ВПО «Государственный университет  
управления» по адресу: 109542, Москва, Рязанский проспект, 99, зал заседаний Ученого  
совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного университета  
управления и на сайте [www.guu.ru](http://www.guu.ru).

Автореферат разослан " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 2009 г.

Ученый секретарь  
Диссертационного совета Д 212.049.05  
кандидат экономических наук, доцент

Л.В. Токун

## **I. Общая характеристика работы**

**Актуальность исследования** определяется тем, что налоговая реформа является важнейшей составной частью экономических реформ, проводимых в России. В последние годы наблюдается устойчивая тенденция к росту поступлений в бюджет по всем налогам и сборам. Однако это не должно рассматриваться как повод для ослабления требований к налоговой дисциплине и повышению собираемости налогов.

Анализ практики работы налоговых органов показывает, что многие аспекты налогового контроля не отработаны достаточно четко, что создает существенные трудности для участников налоговых правоотношений и снижает эффективность контрольной работы налоговых органов. Практика работы показывает, что "скомпенсировать" отрицательное влияние на результаты контрольной работы отдельных норм налогового законодательства административными методами крайне сложно - проще и эффективнее изменить некоторые положения закона. Речь идет не об устранении норм, нацеленных на защиту интересов законопослушных налогоплательщиков, а о корректировке законодательства с целью исключения из него положений, объективно "играющих на руку" нарушителям законодательства.

Сегодня требуется как совершенствовать налоговое законодательство, и, прежде всего, первую часть Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту - НК РФ), так и улучшать организацию и технологию работы налоговых органов. До перехода к рыночным отношениям в нашей стране практически не было ни системных научных исследований и разработок по вопросам налогов и налогообложения, ни практики налоговой работы. В 90-х годах прошлого века основные силы исследователей были сосредоточены на проблемах исчисления тех или иных налогов. В большей степени исследовалось то, что и с кого следует собирать, чем то, как собирать. Даже если и заходил разговор об организации налогового контроля, то рассматривались только отдельные его аспекты.

В тоже время, встречается очень мало работ, в которых вопросы организации налогового контроля рассмотрены в комплексе. Незавершенность теоретической и методической проработки проблем совершенствования организации налогового контроля и их большая научная и практическая значимость в современных условиях обусловили необходимость продолжения научных исследований в этой области. Таким образом, выбранная тема диссертационного исследования актуальна.

**Цель диссертационного исследования** состоит в разработке теоретических положений о налоговом контроле и практических рекомендаций по его совершенствованию.

**Для достижения указанной цели решены следующие задачи:** проанализированы и обобщены существующие взгляды на определение налогового контроля, его принципы и формы и сформулированы предложения по их уточнению; исследованы история развития и информационная основа налогового контроля; проведен анализ законодательства и практики работы налоговых органов по осуществлению налогового контроля при осуществлении учета налогоплательщиков, камеральных налоговых проверок и выездных налоговых проверок; разработаны предложения по упорядочению контрольной работы налоговых органов и повышению эффективности налогового контроля.

**Объектом исследования** служит деятельность государства, и прежде всего - налоговых органов, по осуществлению налогового контроля.

**Предметом исследования** являются установленные законодательством порядок и методика, а также - практика осуществления налогового контроля.

**Теоретической основой исследования** послужили научные труды таких известных специалистов как А.В.Брызгалин, В.В.Гусев, А.З.Дадашев, Ю.Ф.Кваша, Л.С.Кирина, Е.А.Кирова, О.А.Макарова, Л.П.Павлова, В.Г.Пансков, Е.А.Поролло, С.В.Разгулин, Э.Д.Соколова, Д.Г.Черник, С.Д.Шаталов, Т.Ф.Юткина и др. Использовались также и материалы исследований молодых ученых, интерес которых к данной теме не ослабевает - достаточно сказать, что за последние 5 лет по ней было защищено не менее 24 диссертаций

на соискание ученых степеней кандидата экономических наук и кандидата юридических наук.

**Научная новизна диссертационной работы** заключается в обобщении и развитии теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию налогового контроля в Российской Федерации (далее по тексту - РФ).

В результате проведенных исследований получены следующие наиболее значимые научные результаты, обладающие новизной:

1. Предложено авторское определение налогового контроля, учитывающее субъекты и объекты контроля, правовую основу контроля, цели контроля.

2. Сформулированы принципы налогового контроля, наиболее полно учитывающие его специфику.

3. Проведено разграничение понятий «формы налогового контроля» и «методы налогового контроля» и уточнены перечни форм и методов налогового контроля.

4. Выявлены факторы, снижающие эффективность контрольной работы налоговых органов, создающие благоприятные условия для недобросовестных налогоплательщиков, а также создающие определенные организационные трудности в работе налоговых органов. Обоснованы и сформулированы рекомендации по устранению указанных факторов.

**Новые научные результаты:**

1. Предложено определение налогового контроля, учитывающее субъекты и объекты контроля, правовую основу контроля, цели контроля.

2. Сформулированы принципы налогового контроля, наиболее полно учитывающие его специфику.

3. Проведено разграничение понятий «формы налогового контроля» и «методы налогового контроля» и уточнены перечни фирм и методов налогового контроля.

4. Определены и обоснованы пути повышения эффективности налогового контроля на современном этапе налоговой реформы. Такими путями являются:

- создание системы предварительного контроля при государственной регистрации новых организаций и усиление ответственности учредителей юридических лиц за результаты их деятельности;

- более четкая проработка в налоговом законодательстве вопросов доказательства и доказывания, правил выбора объектов для налогового контроля и правил проверки данных учета и отчетности;

- разработка и утверждение методики определения налоговых обязательств косвенными методами;

- реализация комплекса мероприятий, направленных на совершенствование работы по камеральным налоговым проверкам – фиксирование даты начала камеральной проверки; определение перечня вопросов, которые могут и должны проверяться камерально; четкая регламентация процедуры углубленной камеральной проверки; установление единого срока сдачи в налоговые органы налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности; изменение периодичности камеральных проверок и срока, в течение которого они проводятся;

- устранение факторов, негативно влияющих на организацию и результаты работы налоговых органов по выездным налоговым проверкам – изменение действующего порядка начала отсчета срока проведения выездной проверки; четкое определение в НК РФ понятий «комплексной выездной налоговой проверки» и «тематической выездной налоговой проверки», «сплошного» и «выборочного» метода налоговых проверок.

**Достоверность научных результатов** основывается на глубоком и всестороннем исследовании научных трудов ведущих специалистов в области налогообложения и налогового контроля, налогового законодательства и практики работы налоговых органов.

**Значение для теории и практики научных результатов**, содержащихся в работе заключается в том, что они могут быть использованы: для совершенствования

законодательства и практической работы налоговых органов; в учебном процессе в преподавании дисциплин «Государственный налоговый менеджмент», «Налоговое администрирование» и «Организация и методика налоговых проверок»; могут быть интересны для сотрудников налоговых органов и налогоплательщиков.

**Апробация результатов исследования:** основные положения диссертационной работы включены в 11 отчетов об оказании консультационных услуг и о проведении НИР (см. Приложение № 1 к автореферату); докладывались на Круглом столе «Финансовый контроль в РФ: проблемы организации и управления» в Институте экономики РАН 26.12.2001 г.; докладывались на научно-практических конференциях «Проблемы и пути развития налоговой системы РФ» в Институте налогов и налогового менеджмента ГУУ 11 апреля 2007 г. и 16 апреля 2008 г.

**Внедрение результатов исследования:** Результаты исследования используются в учебном процессе в преподавании дисциплин «Государственный налоговый менеджмент», «Налоговое администрирование» и «Организация и методика налоговых проверок» в Государственном университете управления.

**Публикации:** По теме диссертации в открытой печати опубликовано 12 научных трудов, общим объемом 133,82 п.л., лично автору принадлежит 46,25 п.л. Работы посвящены проблемам налогового администрирования и налогового контроля, организации и методики проведения налоговых проверок и поиску путей их решения.

**Объем работ** - диссертация состоит из введения, трех глав, заключения. Работа содержит 173 страницы основного машинописного текста, приложений - 3, таблиц - 2, рисунков - 2. Список использованной литературы включает 138 наименований трудов отечественных и зарубежных авторов.

#### **Структура диссертации.**

Во Введении дано обоснование темы исследования и ее актуальности, сформулированы цель и задачи работы, определены предмет и объекты исследования, выделена научная новизна и практическая значимость полученных результатов.

В первой главе дается анализ существующих определений налогового контроля и формулируется его авторское определение, приводится история совершенствования налогового контроля в 1990 - 2008 г.г. и анализируется его информационная основа. Вторая глава посвящена анализу современного состояния и некоторых проблем налогового контроля. В третьей главе излагаются предложения автора по совершенствованию налогового контроля и повышению его эффективности.

## **II. Основное содержание работы**

### **1. Предложено авторское определение налогового контроля, учитывающее субъекты и объекты контроля, правовую основу контроля, цели контроля.**

Соблюдение налогового законодательства является необходимым условием обеспечения успешного продвижения экономических реформ. Государство вынуждено выработать такой механизм взаимодействия с налогоплательщиками, который обеспечил бы надлежащее исполнение ими их налоговых обязательств. В России этот механизм получил название «налоговый контроль». В ряде случаев решение практических задач по осуществлению налогового контроля и повышению его эффективности сдерживается недостаточной проработкой теоретических вопросов, отсутствием в законодательстве норм, устанавливающих общие правила осуществления такого контроля. Это касается, прежде всего, определения налогового контроля и перечня его форм.

До принятия Федерального закона от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ, т.е., фактически в течение восьми лет с момента вступления в силу первой части Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), официальное определение налогового контроля в налоговом законодательстве России отсутствовало. В течение этого времени многие научные и практические работники формулировали свои определения этого понятия. В результате в современной научной литературе существует множество определений понятия «налоговый

контроль». Проведенный нами анализ определений налогового контроля, данных специалистами по налогообложению, позволяет выделить три основных точки зрения по этому вопросу.

Первая точка зрения заключается в том, что налоговый контроль рассматривается как специфическая деятельность уполномоченных государственных органов по обеспечению соблюдения налогового законодательства. Авторы, придерживающиеся другой точки зрения, акцентируют внимание на том, что налоговый контроль является совокупностью действий, приемов, операций, способов проверки соблюдения налогового законодательства. Наконец, ряд специалистов подходят к определению налогового контроля более системно - они подчеркивают, что налоговый контроль следует рассматривать в нескольких аспектах - организационном, методическом, техническом и т.п.

На наш взгляд, сторонники первой точки зрения, концентрируя внимание на деятельности государственных органов, осуществляющих налоговый контроль, упускают из виду методическую и правовую стороны налогового контроля. Сторонники второй точки зрения, говоря о налоговом контроле как о совокупности приемов, методов, способов, упускают из виду субъектов налогового контроля, т.е. те государственные органы, которым законодатель предоставил право применять эти методы. Сторонники третьей точки зрения справедливо отмечают сложность и многоплановость понятия «налоговый контроль», однако, описывая подходы к определению этого феномена, они не дают самого определения.

По нашему мнению, полное определение налогового контроля должно содержать указание на: субъекты и объекты контроля, правовую основу контроля, цели контроля. С учетом вышеизложенного нами предлагается следующее *определение налогового контроля*: Налоговый контроль - это деятельность уполномоченных государственных органов, формы и методы которой регламентированы законодательством РФ, с целью обеспечения полного и своевременного выполнения налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами и иными обязанными лицами налоговых и иных обязательств, возлагаемых на них налоговым законодательством РФ в связи с их деятельностью или имущественным положением.

## **2. Сформулированы принципы налогового контроля, наиболее полно учитывающие его специфику.**

Для правильной организации налогового контроля очень важно сформулировать основные принципы, на которых он будет основываться. Принципы налогового контроля можно определить как базовые правовые положения, определяющие организацию и эффективное осуществление налогового контроля, которыми должны руководствоваться субъекты налогового контроля при осуществлении ими контрольных мероприятий в сфере налогообложения. К сожалению, какое бы то ни было упоминание о принципах налогового контроля в НК РФ отсутствует.

В экономической литературе встречаются различные наборы принципов налогового контроля, предлагаемые научными работниками, налоговиками, юристами. У всех этих перечней есть сильные и слабые стороны, при этом, ни один из них, по нашему мнению, не является исчерпывающим. Представляется, что при формулировании принципов налогового контроля нужно учитывать его определение. При этом, не следует «смешивать» эти принципы с общими принципами налогообложения, принципами налоговой ответственности и т.п. Полагаем что, к числу принципов налогового контроля можно отнести: принцип законности; принцип всеобщности; принцип единства; принцип соблюдения прав человека и гражданина; принцип гласности; принцип независимости; принцип объективности и достоверности; принцип презумпции добросовестности налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных обязанных лиц; принцип эффективности. Считаем, что эти принципы налогового контроля должны быть закреплены в НК РФ.

### **3. Проведено разграничение понятий «формы налогового контроля» и «методы налогового контроля» и уточнены перечни форм и методов налогового контроля.**

Налоговый контроль осуществляется путем реализации государственными органами специальных мероприятий, именуемых формами налогового контроля. Четкий перечень форм проведения налогового контроля в законодательстве отсутствует. Анализ перечисленных в главе 14 НК РФ «форм налогового контроля» позволяет сделать вывод о том, что они имеют разное значение для работы по проверке деятельности налогоплательщиков с точки зрения уплаты ими налогов и соблюдения налогового законодательства. Так, если налоговая проверка является самостоятельным направлением налоговой работы, позволяющим выявлять и пресекать нарушения законодательства, допускаемые плательщиками, то осмотр, опрос свидетеля и некоторые другие «формы» являются лишь инструментами контроля, способами сбора доказательств совершенных налоговых правонарушений. Кроме того, в НК РФ нет ни слова о том, как осуществляется такая «форма налогового контроля», как проверка данных учета и отчетности, поименованная в статье 82 НК РФ.

Нет единого мнения по составу форм налогового контроля среди экономистов. Так многие ученые и практики, говоря о формах налогового контроля, ориентируются на текст статьи 82 НК РФ. Эти авторы, формулируя свои варианты перечня форм налогового контроля, как правило, отмечают отдельные недостатки формулировок статьи 82 НК РФ, но не пытаются устранить их. Другие авторы указывают на недостаточно четкие формулировки НК РФ, касающиеся методов и форм налогового контроля и их соотношения, и предлагают свои подходы к их определению. Таким образом, вопрос об определении и составе форм налогового контроля продолжает оставаться дискуссионным.

При уточнении перечня форм налогового контроля целесообразно исходить из его определения. Нужно так же учитывать, что одни мероприятия прямо направлены на осуществления контроля за соблюдением налогового законодательства, а другие играют вспомогательную роль при проведении первых. Во избежание терминологической путаницы, полагаем, что такие, «вспомогательные», формы налогового контроля лучше назвать «методами налогового контроля». Кроме того, нужно учесть, что в НК РФ нет отдельной главы, посвященной доказательствам, способам их сбора и документирования, а соответствующие статьи включены в состав главы 14 НК РФ. Поэтому способы сбора и документирования доказательств следует «отделить» от форм налогового контроля.

С учетом изложенного выше подхода сформулируем перечень *форм налогового контроля*. К ним, по нашему мнению, следует отнести: учет налогоплательщиков; налоговые проверки; учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам (в настоящее время эта форма налогового контроля в НК РФ вообще не описана, хотя без нее невозможно контролировать соблюдение налогового законодательства в части полноты и своевременности уплаты налогов).

В качестве *методов налогового контроля* можно рассматривать: получение информации и документов (от различных государственных органов (например – в соответствии со статьей 85 НК РФ); от банков; от налогоплательщиков; получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора; проверку данных учета и отчетности (в настоящее время в НК РФ не описан); истребование документов при проведении налоговой проверки; истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках; выемку документов и предметов; доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки; осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); участие свидетеля; экспертизу; привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля. Общим для всех этих методов является то, что они обеспечивают осуществления налогового контроля, но не имеют самостоятельного значения. Более того - использование некоторых из этих методов вне рамок налоговой проверки не разрешено Налоговым кодексом.

Наконец, такие «формы налогового контроля» как участие переводчика, участие понятых, равно как и составление протокола при производстве действий по осуществлению налогового контроля, не относятся ни к формам, ни к методам налогового контроля.

**4. Выявлены факторы, снижающие эффективность контрольной работы налоговых органов, создающие благоприятные условия для недобросовестных налогоплательщиков, а также создающие определенные организационные трудности в работе налоговых органов. Обоснованы и сформулированы рекомендации по устранению указанных факторов.**

*Технология и организация налогового контроля* за период с 1990 по настоящее время год претерпели существенные изменения. Эти изменения нагляднее всего прослеживаются при анализе организационной структуры налоговой инспекции низового уровня. Первая структура налоговой инспекции по району, городу без районного деления, району в городе отражала состояние экономики, налогового законодательства и налогового контроля в начале 90-х годов. Технология налогового контроля, использовавшаяся в 1990 году, достаточно полно отвечала условиям работы и требованиям, предъявлявшимся к налоговой системе. Основными моментами этой технологии были: получение информации от налогоплательщиков при личном контакте налогового инспектора с ними; ручная обработка полученной информации, ее хранение только на бумажных носителях; нерегламентированность большинства процедур по сбору налогов.

После 1990 года в стране произошли серьезные изменения, которые привели, прежде всего, к многократному увеличению количества налогоплательщиков, в результате чего нагрузка на 1 налогового инспектора возросла в десятки раз. Произошло изменение и качественного состава налогоплательщиков. Условия налогообложения предприятий различных форм собственности были выровнены. Происходил и качественный рост нагрузки на налоговую систему. В связи с развитием негосударственного сектора экономики возникли очень серьезные стимулы для преднамеренного уклонения от уплаты налогов.

К моменту вступления в действие первой части НК РФ структура налоговой инспекции была, в основном, ориентирована на неавтоматизированную технологию налогового контроля, при которой, информация из бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций налогоплательщиков не вводилась в информационную систему инспекции. После того, как в налоговых органах началась работа по автоматизации функции по вводу данных в информационную систему были возложены на тех же налоговых инспекторов, которые проводили камеральную проверку налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности. Это увеличило нагрузку на них, сократило время, которое они могли использовать для проведения налогового контроля, и привело к тому, что рабочее время квалифицированных сотрудников тратилось на выполнение массовых работ, не требующих высокой квалификации. Отсутствовала специализация налоговых инспекторов на проведении камеральных и выездных налоговых проверок, несмотря на то, что работа по ним существенно различалась.

Вступление в действие первой части НК РФ унифицировало основные правила налогового контроля и потребовало упорядочить структуру налоговой инспекции. В результате этого, в середине 1999 года была проведена реорганизация налоговых органов и осуществлен переход к типовой функциональной структуре. Отличительными особенностями этой структуры являются: создание отделов камеральных и выездных налоговых проверок вместо территориальных отделов и предшествовавших им отраслевых отделов и, соответственно - разделение функции по камеральным и выездным проверкам между налоговыми инспекторами. Новая структура инспекции позволила перестроить работу инспекции с учетом требований автоматизации выполнения многих основных операций и оптимизировать разделение труда между отделами и налоговыми инспекторами.

При работе в условиях новой структуры особую роль должно было сыграть формирование отдела ввода и обработки данных. С одной стороны, в нем сосредоточена



большая часть рутинной, технической работы инспекции. С другой стороны, работа всей инспекции, и прежде всего - отделов контрольного блока полностью зависит от работы этого отдела. Именно сложности в работе Отделов ввода и обработки данных являются основным «внутренним» фактором, снижающим в настоящее время эффективность работы налоговых органов. К таким сложностям можно отнести: отсутствие научно обоснованных нормативов для планирования и оценки результатов работы отдела; несоответствие статуса сотрудников отдела специфике их работы и отсутствие системы стимулирования, учитывающей эту специфику. Все это существенно снижает эффект от перехода на новую структуру, в том числе - и за счет снижения эффективности налогового контроля.

Предлагается разработать обоснованные нормы нагрузки на 1 налогового инспектора, нормативы затрат рабочего времени на выполнение основных и массовых операций и процедур, в первую очередь - по вводу данных. Это позволит наладить работу отделов ввода и обработки данных, определить их численность и перераспределить часть сотрудников инспекции на участки работы, связанные с осуществлением налогового контроля. Для сокращения текучести кадров и укомплектования отделов ввода и обработки данных нужно разработать систему мер по закреплению и стимулированию кадров - например четко увязать размер ежемесячной премии и объем введенных данных. При этом важно сохранить за сотрудниками этого отдела статус государственных служащих.

***В ходе исследования установлено, что в НК РФ не проработаны некоторые базовые вопросы, имеющие принципиальное значение для организации и осуществления налогового контроля.***

Эффективность налогового контроля на 3/4 зависит от правильности выбора объекта для него. Для того чтобы обеспечить надлежащее качество информационной базы организуется оперативное получение налоговыми органами достоверной информации о налогоплательщиках из многих источников; постепенно формируется система комплексного и многоуровневого анализа информации в налоговых органах. Однако налоговые органы не всегда могут использовать новые возможности для повышения эффективности налогового контроля.

При осуществлении сбора налогов и налогового контроля налоговые органы имеют дело не с собственно объектами налогообложения, а со сведениями о них, отраженными в налоговых декларациях. Отклонения величины налоговой базы, указанной в налоговой декларации, от ее реальной величины могут быть вызваны ошибками налогоплательщика, допущенными при заполнении декларации, ошибками налогоплательщика при учете (измерении) налоговой базы, преднамеренными действиями налогоплательщика, направленными на снижение налоговых выплат путем указания в декларации искаженных сведений. Налоговые органы достаточно редко могут проверить достоверность сведений, указанных налогоплательщиком в своей декларации путем прямого измерения объекта налогообложения, что осложняет налоговый контроль. В тоже время, налогоплательщики не могут действовать, не контактируя с государственными органами, банками, деловыми партнерами. Поэтому для проверки полноты и правильности исчисления налогов применяются косвенные методы, основанные на сборе и анализе информации о деятельности налогоплательщиков.

Действующие законодательные и нормативные акты существенно ограничивают возможности налоговых органов по применению таких методов. Приведенный в пп. 7 п. 1 статьи 31 НК РФ перечень случаев, в которых налоговые органы имеют право определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками косвенными методами, ориентирован на применение этих методов в ходе только выездных проверок. В тоже время, вся информация, необходимая для применения косвенных методов имеется в информационной системе налоговых органов, соответственно, имеет смысл сделать возможным применение таких методов для расчета налоговых обязательств плательщиков также и в ходе камеральных проверок. В настоящее время отсутствуют официально утвержденные методики определения суммы налогов, подлежащие внесению

налогоплательщиками в бюджет расчетным путем, а также - по данным об иных аналогичных налогоплательщиках. В результате определение налогов расчетным путем (или по аналогии с другим налогоплательщиком) во многих случаях оспаривается налогоплательщиком в судебных органах.

Любые утверждения и выводы налоговых инспекторов, сделанные в ходе налоговой проверки, должны быть обоснованы, т.е. опираться на систему доказательств, собранных в соответствии с действующим законодательством и соответствующих его требованиям, а сама налоговая проверка является, фактически, инструментом для сбора доказательств. В НК РФ отсутствуют общие требования к доказательствам, собираемым в ходе налогового контроля. Это дезориентирует налоговых работников и налогоплательщиков и создает у них иллюзию, что формирование доказательственной базы выводов по результатам проверки является чем-то второстепенным по сравнению с поиском налоговых правонарушений и определением ущерба от них. В результате факты, обнаруженные в ходе проверок остаются недоказанными, решения налоговых органов по итогам проверок отменяются, доначисленные денежные средства в бюджет не поступают, а рабочее время и другие ресурсы государства, потраченные на проверку теряются впустую.

Для устранения влияния названных факторов предлагается:

- Дополнить Главу 14 НК РФ статьей, посвященной правилам выбора объектов для налогового контроля, что позволит упорядочить эту работу и снизить вероятность ошибок и злоупотреблений. В статье необходимо отразить принципы выбора объектов для налогового контроля; последовательность и правила выбора конкретных форм и методов контроля.

- Дополнить подпункт 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ формулировкой, позволяющей налоговым органам применять косвенные методы определения суммы налогов во всех тех случаях, когда имеющаяся у них информация позволяет доказать занижение налогоплательщиком налоговой базы в представленных им налоговых декларациях. Автором, на основе анализа судебной практики, предложены методики расчета суммы налогов расчетным методом и на основе данных результатов аналогичной деятельности других налогоплательщиков. Указанные предложения могут быть учтены в отдельной статье «Исчисление сумм налогов в ходе налогового контроля косвенными методами», которую целесообразно включить в Главу 14 НК РФ.

- Дополнить Главу 14 НК РФ отдельной статьей «Проверка данных учета и отчетности». В этой статье нужно отразить: в каких случаях проводится проверка данных учета и отчетности; кто имеет право проводить ее; какие основные категории документов проверяются; какие способы проверки применяются (формальный, арифметический, логический и т.п.); как проводится отбор документов для проверки и основные критерии для выборки; как документируются результаты проверки данных учета и отчетности.

- Дополнить первую часть НК РФ главой, посвященной вопросам доказательства и доказывания. В эту главу целесообразно включить статьи 90 - 99 из существующей Главы 14 НК РФ, а также - новые статьи, устанавливающие обязанность доказывания обстоятельств, связанных с проведением налогового контроля; раскрытия доказательств; критерии относимости и допустимости доказательств; перечень видов доказательств; требования к ним; принципы и способы оценки доказательств и т.п.

Налоговое законодательство РФ «сконструировано» таким образом, что большую часть налогов уплачивают юридические лица, соответственно проблемы, возникающие на этапе их учета в качестве налогоплательщиков, прямо влияют на объем поступлений в бюджет, налоговую дисциплину и эффективность налогового контроля. Проведенное исследование показало, что в области *учета налогоплательщиков - юридических лиц* существуют серьезные проблемы, которые порождены недостатками законодательства по их государственной регистрации. Практика работы налоговых органов показывает, что многие налогоплательщики допускают искажение информации уже на самой первой стадии своей деятельности - на стадии создания. Эта недостоверная информация попадает в их

учредительные документы, а оттуда - в единые государственные реестры, ведущиеся налоговыми органами. Кроме того, возможно более полная проверка учредительных и иных документов, представляемых плательщиками при постановке на учет, позволяет предотвратить ряд налоговых, и не только налоговых, правонарушений и сократить расходы государства на сбор налогов.

Действующее законодательство РФ фактически устанавливает «уведомительный» порядок регистрации новых юридических лиц. Следствием существования максимально упрощенной процедуры государственной регистрации новых организаций является бурный рост их количества. При этом, из практики работы ФНС России видно, что более 50% организаций создаются для участия в схемах уклонения от налогообложения. Крайне негативным фактором для налогового администрирования является большое количество налогоплательщиков, не уплачивающих налоги - это примерно половина от общего числа состоящих на учете организаций.

Налоговыми органами России проводится определенная работа по розыску и привлечению к уплате налогов юридических лиц, не сдающих отчеты или сдающих «нулевые» отчеты, однако, эти меры не оказывают существенного влияния на ситуацию с юридическими лицами, не уплачивающими налоги. При этом, контрольные мероприятия в отношении "однодневок" требует значительных затрат ресурсов налоговых органов, а эффективность этой работы - существенно ниже, чем эффективность контроля в отношении действующих налогоплательщиков.

Гражданским законодательством РФ установлены крайне низкие минимальные размеры уставных капиталов для основных организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (для ООО и ЗАО – 10 т.р., для ОАО – 100 т.р.). В этих условиях не приходится говорить о материальной ответственности учредителей перед третьими лицами (в т.ч. и перед государством по налоговым обязательствам) - учредителю фирмы проще «бросить» предприятие, за которым числится задолженность по налогам, и открыть новое, чем изыскивать средства для погашения недоимки. При этом, наиболее эффективным, с точки зрения уклонения от уплаты налогов, является использование юридических лиц в первые 2 - 3 месяца после регистрации.

Легкость регистрации новых юридических лиц и фактическая безответственность учредителей за результаты их деятельности приводит к тому, что фирмы-однодневки в массовом порядке используются как крупным, так и мелким бизнесом. Налоговые и правоохранительные органы, расследуя правонарушения, связанные с применением фирм-однодневок, как правило, опаздывают. С большим трудом идет розыск настоящих хозяев той или иной анонимной фирмы, а доказать их причастность к ее деятельности, особенно - по истечении длительного времени, весьма сложно.

В ходе исследования нами был изучен опыт регистрации организаций в Германии, Франции, Австрии и Лихтенштейне. Анализ показал, что во всех названных странах процедура регистрации намного сложнее и длительнее, чем в России, а минимальные уставные капиталы организаций намного больше, чем в нашей стране.

С целью *повышения эффективности налогового контроля в области учета налогоплательщиков* предлагается:

- Усилить ответственность учредителей юридических лиц путем увеличения суммы минимальных размеров уставных капиталов для организаций тех организационно-правовых форм, для которых установлена ограниченная ответственность учредителей. Минимальный размер уставного капитала для ООО и ЗАО должен быть установлен на уровне 300 т.р., а для ОАО - не менее 3 млн. рублей. Должна быть исключена возможность оценки имущества, вносимого учредителями в уставный капитал «по соглашению сторон» - приемлема только независимая оценка. Для реализации этого предложения потребуется внести изменения в статью 14 Федерального закона № 14-ФЗ от 08.02.1998 г. «Об обществах с ограниченной ответственностью» и в статью 26 Федерального закона № 208-ФЗ от 26.12.1995 г. «Об акционерных обществах».

- Отказаться от действующего в нашей стране уведомительного принципа государственной регистрации юридических лиц, как не соответствующего уровню правосознания общества и потребностям развития экономики, и заменить его на разрешительный принцип. Автором предложена процедура предварительного контроля при осуществлении государственной регистрации юридического лица, которая могла бы быть включена в Федеральный закон № 129-ФЗ от 08.08.2001 г.

**Камеральная налоговая проверка** является одной из основных форм налогового контроля. При этом, инструментарий камеральной проверки несколько ограничен законодательством по сравнению с инструментарием выездных проверок. Проведенное нами исследование показало, что в этой области налогового контроля есть ряд проблем, требующих решения. К их числу можно отнести:

В НК РФ недостаточно четко описана процедура камеральных проверок. Не установлен порядок документирования даты фактического начала конкретной камеральной проверки. Нет в НК РФ и четкого определения понятия, границ и правил проведения углубленных камеральных проверок.

Большие неудобства налогоплательщикам и налоговым органам создает ситуация, в которой разные налоговые декларации сдаются в инспекцию в разные сроки. Это увеличивает затраты рабочего времени налоговых органов на прием и обработку налоговых деклараций в налоговых органах и усложняет сдачу налоговых деклараций плательщикам.

В настоящее время камеральной проверке должны подвергаться все декларации всех налогоплательщиков, как крупнейших и основных, так и мелких; как допускаявших многочисленные налоговые правонарушения в прошлом, так и законопослушных. В результате на проверку всех деклараций одного налогоплательщика (за 1 квартал) приходится, в среднем, всего 15 - 20 минут рабочего времени налоговой инспекции. Это не дает возможности проверить все декларации качественно и всесторонне, с использованием всей информации, имеющейся в инспекции.

НК РФ не предусматривает особенностей налогового контроля, в том числе и камеральных проверок, крупнейших налогоплательщиков, в частности не позволяет установить увеличенные сроки камеральной проверки. В тоже время, чем крупнее налогоплательщик, тем сложнее его бизнес и тем сложнее (и длительнее) должна быть камеральная проверка.

С целью *повышения эффективности и качества проведения камеральных налоговых проверок* сделаны следующие предложения:

- Дату начала камеральной проверки конкретной декларации целесообразно фиксировать в специальном документе, либо в специально введенном поле на бланке налоговой декларации. В статье 88 НК РФ нужно установить порядок фиксирования такой даты.

- С учетом большого количества проводимых камеральных проверок, ограниченности инструментария и срока для их проведения, в НК РФ целесообразно конкретизировать вопросы, которые могут и должны проверяться при проведении камеральных проверок.

- В НК РФ целесообразно включить определение «углубленной камеральной проверки» и установить перечень случаев, когда налоговые органы имеют право организовывать такие проверки. Нужно более четко регламентировать процедуру углубленной камеральной проверки. В частности, о ее проведении должно выноситься решение руководителя (заместителя руководителя) налоговой инспекции. Налогоплательщик должен быть ознакомлен с этим решением.

- Необходимо установить единый срок сдачи налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в налоговую инспекцию - 30 (28) число месяца, следующего за отчетным. Для того чтобы это не нанесло ущерба бюджету, целесообразно сохранить установленные сроки уплаты налогов. Для решения этих вопросов потребуются внести изменения в соответствующие статьи второй части НК РФ.

- Нужно изменить периодичность проведения камеральных проверок. Камеральную проверку деклараций основных налогоплательщиков целесообразно проводить за каждый отчетный период. Также должны камерально проверяться все декларации налогоплательщиков, заявляющих налоговые льготы, которые уменьшают сумму причитающихся платежей более чем в 2 раза и декларации всех плательщиков, заявивших льготу по НДС по экспорту продукции, работ и услуг. Декларации остальных налогоплательщиков должны проверяться не реже 1 раза в год. Для этого нужно уточнить формулировку статьи 88 НК РФ, установив, что камеральная налоговая проверка проводится в течение 12 месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. Установление такого срока позволит также обеспечить проведение углубленных камеральных проверок и камеральных проверок крупнейших налогоплательщиков.

**Выездная налоговая проверка** является важнейшей формой налогового контроля. Проведенный нами анализ показал, что существует ряд факторов, негативно влияющих на организацию и результаты работы по выездным проверкам.

В настоящее время срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Решение о назначении проверки выносится до того, как инспекция уведомляет плательщика о начале проверки. Соответственно, время, которое инспекция сможет потратить на проведение самой проверки будет прямо уменьшено на время, потраченное инспекцией на розыск налогоплательщика; вручение ему решения о проведении проверки и требования о предоставлении документов; время, которое дается налогоплательщику на предоставление истребованных документов. На практике это означает сокращение времени проведения выездной налоговой проверки обычного налогоплательщика с двух месяцев до, максимум, полутора месяцев, т.е., как минимум, на 25 процентов.

Процедура выбора объектов для выездных проверок налоговым законодательством в настоящее время не регламентирована. В результате – каждая инспекция выбирает плательщиков для выездной проверки по-своему. В налоговом законодательстве России нет ни слова о методах, которые следует использовать при выборе объектов для выездных налоговых проверок.

Пунктом 3 статьи 89 НК РФ установлено, что выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Таким образом, выделяются комплексные проверки и тематические проверки. Налоговые органы, в большинстве случаев, проводят тематические проверки. При проведении тематической проверки вместо комплексной налоговая инспекция может сократить затраты рабочего времени на 30 – 50 процентов, «потеряв» 10 – 15 процентов возможных доначислений. Эти потери инспекция «компенсирует» проведя 2 – 3 тематические проверки вместо 1 – 2 комплексных. При этом увеличивается и степень охвата плательщиков налоговыми проверками. В тоже время, при стихийной замене комплексных проверок тематическими существенно ослабевает контроль за правильностью исчисления налогов, не являющихся основными, что нельзя рассматривать как положительную тенденцию.

По методу проведения проверки, можно выделить проверки, проводимые сплошным методом и проверки, проводимые выборочным методом. Проведение выборочной проверки существенно повышает ее эффективность - затраты рабочего времени на проведение проверки сокращаются, хотя и увеличивается риск обнаружения ошибок плательщика. В настоящее время в налоговом законодательстве понятие выборочного метода проведения выездных проверок отсутствует. В тоже время, при правильно организованной выборке можно выявить основные налоговые правонарушения в ходе выборочной проверки.

*Предложения по повышению эффективности выездных налоговых проверок* заключаются в следующем:

- Внести изменения в статью 89 НК РФ с целью вернуться к действовавшему до 1 января 2007 г. порядку начала отсчета срока проведения выездной налоговой проверки - с момента представления налогоплательщиком документов для проверки.

- Дополнить статью 89 НК РФ понятиями «комплексной выездной налоговой проверки» и «тематической выездной налоговой проверки». В эту статью нужно включить перечень случаев, в которых может проводиться только комплексная проверка, а в каких выбор остается за налоговыми органами.

- Дополнить статью 89 НК РФ понятиями «сплошного» и «выборочного» метода налоговых проверок. Нужно узаконить такой подход к проведению выездных налоговых проверок выборочным методом, при котором уровнем существенности служат оценочные затраты налоговой инспекции на проведение проверки. Целесообразно перечислить случаи, когда проведение выборочной проверки не допускается, а также указать на то, что при выборочном методе проверки выборка должна проводиться таким образом, чтобы выявить все существенные нарушения налогового законодательства.

### **III. Выводы**

В диссертации предложен разработанный автором подход к совершенствованию налогового контроля. Этот подход нацелен, прежде всего, на повышение эффективности налогового контроля путем его более четкой регламентации, сбалансированного учета интересов всех участников налоговых правоотношений, повышения понятности, «прозрачности» и предсказуемости для налогоплательщиков действий налоговых органов в ходе осуществления ими контрольных мероприятий.

Проведенное исследование в рамках решения поставленных научных и практических задач позволило сделать ряд предложений, нацеленных на:

1. Уточнение определения налогового контроля, дополнение и уточнение перечня его принципов, форм и методов. Автором предложены соответствующие определения.

2. Усиление контроля налоговых органов на этапе государственной регистрации организаций, а также - усиление ответственности учредителей за деятельность созданных ими организаций. Автором предложена процедура предварительного контроля при осуществлении государственной регистрации юридического лица.

3. Дополнение НК РФ главой, посвященной вопросам доказательства и доказывания и главы 14 НК РФ статьями об общих правилах выбора объектов для налогового контроля и о проверках данных учета и отчетности.

4. Расширение возможностей для применения косвенных методов определения суммы налогов. Автором предложены методики расчета суммы налогов расчетным методом и на основе данных результатов аналогичной деятельности других налогоплательщиков.

5. Совершенствование работы налоговых органов по проведению камеральных и выездных налоговых проверок и устранение недостатков законодательства, препятствующих этому; улучшение работы по вводу данных в информационную систему налоговых органов.

**Практическая значимость** сформулированных рекомендаций по вопросам совершенствования налогового контроля заключается в том, что:

1. Закрепление в НК РФ определения налогового контроля, его принципов, форм и методов создаст четкую и однозначно понимаемую всеми участниками налоговых правоотношений «систему координат» для оценки действий налоговых органов и результатов налогового контроля.

2. Разработка и применение научно обоснованных нормативов нагрузки и ввода данных позволит более точно определять штатную численность налоговых органов и концентрировать имеющиеся ресурсы на направлениях, связанных с осуществлением налогового контроля.

3. Внедрение разрешительного принципа государственной регистрации юридических лиц и установление процедуры предварительной проверки в сочетании с повышением ответственности учредителей даст возможность с минимальными затратами

выявлять и пресекать попытки регистрации юридических лиц с целью нарушения законодательства. Это также сократит затраты государства на ликвидацию таких юридических лиц.

4. Более четкая проработка в НК РФ общих вопросов осуществления налогового контроля, камеральных и выездных проверок, сделает контрольную работу налоговых органов более «прозрачной» и понятной для налогоплательщиков. Налоговые органы получают более четкие алгоритмы и методики контрольной работы. При этом такие методики будут установлены в законе, т.е. будут признаваться судебными органами. Сократятся возможности для произвольных и незаконных действий со стороны налоговых работников. Все это должно привести к укреплению налоговой дисциплины в стране.

Ожидаемый экономический эффект от реализации некоторых предложений, по нашей оценке составляет, как минимум, 10,9 млрд. рублей. Этот эффект может быть получен в течение 1 года с момента внедрения предложенных мероприятий. Кроме того, большинство предложений носит качественный характер и могут дать значительный не прямой эффект в среднесрочной перспективе.

#### **IV. Опубликованные работы,**

##### **отражающие основные научные результаты диссертации:**

1. Черник Д.Г., Морозов В.П., Лобанов А.В., «Технология налогового контроля», «Налоговый вестник» №№ 5 и 6 2000 г., 2,1 печ.л. (в т.ч. авт. – 0,7 печ.л.).
2. «Введение в экономико-математические модели налогообложения», под. ред. Черника Д.Г., М., «Финансы и статистика», 2000 г. – 256 с., 15,68 печ.л. (в т.ч. авт. – 0,6 печ.л.).
3. Лобанов А.В., «Взаимодействие налоговых инспекций с государственными органами в системе финансового контроля», Сборник «Финансовый контроль в Российской Федерации: проблемы организации и управления», материалы «Круглого стола» от 26.12.2001 г. М.; Институт экономики РАН, 2001 г. – 238 с., 22,44 печ.л. (в т.ч. авт. - 0,5 печ.л.).
4. Лобанов А.В., «К вопросу о составе показателей оценки эффективности работы налоговых инспекций», «Вестник ВГНА МНС России» № 3 2002 г., 0,3 печ.л.
5. Дадашев А.З., Лобанов А.В., «Налоговое администрирование в Российской Федерации», М., «Книжный мир», 2002 г. – 368 с., 25 печ.л. (в т.ч. авт. – 12,5 печ.л.).
6. Дадашев А.З., Лобанов А.В., «Основы деятельности налоговых инспекций», Юниты 1, 2, 3, учебное пособие для студентов ВУЗов, М., СГУ, 2003 г. – 242 с., 12 печ.л. (в т.ч. авт. – 6 печ.л.).
7. Доброхотова В.Б., Лобанов А.В., «Налоговые проверки», М., МЦФЭР, 2004 г. – 448 с., 23, 5 печ.л. (в т.ч. авт. – 11,7 печ.л.).
8. Доброхотова В.Б., Лобанов А.В., «Налоговые проверки», издание 2-е, М., МЦФЭР, 2007 г. – 416 с., 26 печ.л. (в т.ч. авт. – 13 печ.л.).
9. Лобанов А.В., «Некоторые вопросы организации выездных налоговых проверок в 2007 году», Материалы II научно-практической конференции «Проблемы и пути развития налоговой системы Российской Федерации» в Институте налогов и налогового менеджмента ГУУ 11 апреля 2007 г., М., ГУУ, 2007 г. - 93 с., 6,0 печ.л. (в т.ч. авт. – 0,15 печ.л.).
10. Лобанов А.В. **"Выездные налоговые проверки: не всякое изменение есть развитие", "Налоговая политика и практика", № 3 2008 г., 0,2 печ.л. (журнал рекомендован ВАК Минобрнауки РФ).**
11. Лобанов А.В. **"О содержании и формах налогового контроля", "Финансы", № 3, 2008 г., 0,3 печ.л. (журнал рекомендован ВАК Минобрнауки РФ).**
12. Лобанов А.В. «Досудебное урегулирование налоговых споров: что нас ждет?», «Налоги и налогообложение», № 8, 2008 г., 0,3 печ.л.

**Перечень отчетов об оказании консультационных услуг и о проведении НИР, в ходе которых апробировались результаты диссертационного исследования**

1. Отчет об оказании консультационных услуг по теме «Разработка требований к системе проведения выездных проверок», компоненты II. D.D.2 «Разработка системных требований к программному обеспечению сопровождения выездных налоговых проверок», оказанных ЗАО «МЦФЭР-консалтинг» по заказу Федеральной налоговой службы в 2006 году на основании договора № 39/ТАМР/ПДД/QCBS – 51 от 07.04.2006 г. в рамках «Проекта модернизации налоговой службы – 2».
2. Отчет об оказании консультационных услуг по теме «Разработка методологии эффективного управления работой с крупнейшими налогоплательщиками», компонент II.G.1 «Разработка методических рекомендаций по организации налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков с учетом отраслевых особенностей их деятельности и факторов формирования консолидированных групп», оказанных ЗАО «МЦФЭР-консалтинг» по заказу Федеральной налоговой службы в 2006 - 2007 годах на основании договора № 12/ТАМР/ПГ/QCBS – 52 от 15.05.2006 г. в рамках «Проекта модернизации налоговой службы – 2».
3. Отчет об оказании консультационных услуг по теме «Разработка модели системы мониторинга обслуживания налогоплательщиков в наиболее крупных инспекциях», компоненты II.F.V.9 (а) «Разработка/закупка и внедрение системы мониторинга обслуживания налогоплательщиков в наиболее крупных инспекциях и ее продвижение через маркетинг» и II.F.V.9 (с) «Разработка/закупка и внедрение системы мониторинга обслуживания налогоплательщиков в наиболее крупных инспекциях и ее продвижение через маркетинг», оказанных ЗАО «МЦФЭР-консалтинг» по заказу Федеральной налоговой службы в 2007 - 2008 годах на основании договора № 46/ТАМР/ПФВ/QCBS от 13.11.2007 г. в рамках «Проекта модернизации налоговой службы – 2»;
4. Отчет об оказании консультационных услуг по теме «Разработка концепции внешнего взаимодействия с третьими сторонами для создания автоматизированного банка данных налоговых органов», компонент II.D.A.7 «Разработка концепции внешнего взаимодействия с третьими сторонами для создания автоматизированного банка данных налоговых органов», оказанных ЗАО «МЦФЭР-консалтинг» по заказу Федеральной налоговой службы в 2007 - 2008 годах на основании договора № № 72/ТАМР/ПД/QCBS от 24.10.2007 г. в рамках «Проекта модернизации налоговой службы – 2»;
5. Отчет об оказании консультационных услуг по теме «Создание и внедрение единого информационного ресурса вопросов и ответов, относящихся к различным сферам законодательства о налогах и сборах по разработке понятных для налогоплательщиков инструкций по заполнению налоговых деклараций», компонент II.F.C.3 «Создание и внедрение единого информационного ресурса вопросов и ответов, относящихся к различным сферам законодательства о налогах и сборах по разработке понятных для налогоплательщиков инструкций по заполнению налоговых деклараций», оказанных ЗАО «МЦФЭР-консалтинг» по заказу Федеральной налоговой службы в 2007 - 2008 годах на основании договора № 79 /ТАМР/ПФС/QCBS от 20.11.2007 г. в рамках «Проекта модернизации налоговой службы – 2»;
6. Отчет по научно-исследовательской работе по теме: «Анализ действующего законодательства и предусмотренных изменений доходной базы бюджетной системы РФ. Оценка резервов по увеличению поступлений в федеральный бюджет за счет доходов от уплаты налогов, таможенных пошлин и сборов в 2006 году» (Шифр «1.3.2.»), выполнявшейся ЗАО «МЦФЭР-консалтинг» по заказу Государственного научного учреждения «Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты Российской Федерации» в 2005 году.



7. Отчет по научно-исследовательской работе по теме: «Разработка предложений по совершенствованию налогового контроля на современном этапе налоговой реформы в Российской Федерации», выполнявшейся Институтом налогов и налогового менеджмента ГУУ по заказу Государственного научного учреждения «Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты Российской Федерации» в 2005 году.

8. Отчет по научно-исследовательской работе Института налогов и налогового менеджмента ГУУ по теме № 1602-03 «Исследование проблем реформирования налоговой системы Российской Федерации», том 2 «Направления совершенствования налоговой политики государства», номер государственной регистрации во ВНИИ ТЦ - 01200506742, проводившейся в 2005 году, 215 стр. (в т.ч. авт. 37 стр.).

9. Отчет по научно-исследовательской работе Института налогов и налогового менеджмента ГУУ по теме № 1701-06 «Исследование направлений совершенствования налоговой системы Российской Федерации», раздел «Итоги налоговой реформы 1992 - 2005 г.г. и нерешенные проблемы налогообложения в Российской Федерации», номер государственной регистрации во ВНИИ ТЦ 01200608288, проводившейся в 2006 году, 135 стр. (в т.ч. авт. 44 стр.).

10. Отчет по научно-исследовательской работе Института налогов и налогового менеджмента ГУУ по теме № 1701-06 «Исследование направлений совершенствования налоговой системы Российской Федерации», раздел «Направления совершенствования налоговой системы РФ», инвентарный номер 1517, проводившейся в 2007 году, 125 стр. (в т.ч. авт. 40 стр.).

11. Итоговый отчет по научно-исследовательской работе Института налогов и налогового менеджмента ГУУ по теме № 1701-06 «Исследование направлений совершенствования налоговой системы Российской Федерации», раздел «Перспективы реформирования налоговой системы Российской Федерации», УДК 336.2 (075.8), № госрегистрации 01200608288, проводившейся в 2008 году, 322 стр. (в т.ч. авт. 38 стр.).