

В диссертационный совет Д 212.267.11
при Национальном исследовательском
Томском государственном университете
(НИ ТГУ)

ОТЗЫВ

официального оппонента,
доктора экономических наук, доцента,
Тюпаковой Нины Николаевны
на диссертацию Григорьевой Ксении Сергеевны
на тему: «Развитие методических подходов к оценке эффективности
налоговой системы Российской Федерации», представленную на
соискание ученой степени кандидата экономических наук по
специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит»

Актуальность темы исследования

Эффективное функционирование налоговой системы страны во многом определяет уровень социально-финансового благополучия общества, а также результативность управляющего воздействия государства в соответствии с поставленными стратегическими и тактическими целями его развития.

Между тем, система оценки эффективности налоговой системы достаточно сложна и в силу отложенного эффекта проявления используемых налоговых методов и инструментов, и из-за разнонаправленности функциональных задач, поставленных перед налоговой системой. Так, укрепление системы контроля (контрольной функции) будет способствовать увеличению налоговых поступлений в бюджет (повысит эффективность фискальной функции) или приведет к бегству резидентов и капиталов. Активизация системы налогового льготирования (регулирующая функция) объективно сопровождается бюджетными расходами (недопоступлениями налогов).

Кроме того, предлагается огромное количество показателей, связанных с оценкой эффективности налоговой системы, её отдельных элементов, в том числе используемых в нормативных документах, что затрудняет выбор оптимальной методики и однозначного толкования полученного результата. Следовательно, требуется упорядочение существующих подходов к оценке эффективности налоговой системы, необходима выработка универсальной методики оценки, охватывающей ключевые направления налоговой системы, учитывающей внутренние противоречия основных функций налоговой системы.

При этом налоговое регулирование должно умело балансировать между требованиями повышения эффективности налоговой системы и обеспечения её справедливости, сглаживать противоречия участников налоговых от-

ношений, поскольку критерии эффективности и справедливости взаимозависимы, влияют на итоговую эффективность налоговой системы.

В этой связи диссертационное исследование Григорьевой К.С., направленное на разработку теоретико-методических положений по формированию системы объективной оценки состояния налоговой системы РФ, является **актуальным** для современной теории и практики налогообложения.

Структура диссертации, цель, объект и предмет исследования, соответствие содержания работы научной специальности

Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и литературы, содержащего 220 наименований, и 4 приложений. Общий объем работы составляет 219 листов, включая 21 таблицу и 15 рисунков.

Цель диссертационного исследования (разработка теоретико-методических положений и рекомендаций по формированию системы оценки состояния налоговой системы с учетом необходимости согласования принципов эффективности и справедливости налогообложения) (С.5), **объект** исследования (налоговая система Российской Федерации) и **предмет** (эффективность налоговой системы в процессе ее функционирования) (С.5) соответствуют обозначенной в паспортах специальностей ВАК области исследований пунктам: 2.5 «Налоговое регулирование секторов экономики», 3.14 «Теория, методология и базовые концепции налогообложения хозяйствующих субъектов», 3.16 «Мониторинг налогового вклада хозяйствующих субъектов» паспорта специальности ВАК 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит».

Основное содержание работы

В первой главе «Теоретические основы эффективно-справедливой налоговой системы» в соответствии с логикой исследования научной проблемы проведен анализ основополагающих налоговых дефиниций: «налог», «налогообложение», «налоговая система». Рассмотрены имеющиеся в современной научной литературе подходы к группировке принципов налогообложения и к функциям, выполняемым налоговой системой (С.10-20).

Автор рассуждает о многовариантности проявления эффективности налоговой системы вследствие противоречивости выполняемых ею функций и подчеркивает, что эффективная налоговая система, представляет собой сложную, разноплановую категорию, имеет разнообразные формы проявления. Её оценка должна проводиться на основе системного и функционального подходов, а также через анализ степени согласования интересов участников налоговых отношений (С.20). При этом согласование интересов должно основываться на соблюдении принципов эффективности и справедливости налогообложения.

Исследование противоречий основных участников налоговых отношений, позволило Григорьевой К.С. предложить их новую группировку:

а) по уровням воздействия (субъектной подчиненности): по вертикали и по горизонтали;

б) по возможности влияния: устраняемые и не устраняемые (С.24-27).

Интересной также является проведенная систематизация причин возникновения противоречий в сфере налоговых отношений с позиции реализации основных принципов налоговой системы (С.30).

Таким образом, по мнению соискателя, в целях гармонизации налоговых отношений и повышения общей эффективности налогового механизма, требуется формирование не просто эффективной, а эффективно-справедливой налоговой системы, которая «обеспечивает выполнение своих функций, используя при этом оптимальную дифференциацию налоговой нагрузки, налоговые инструменты и механизмы, способствующие согласованию разнонаправленных интересов участников налоговых отношений и стимулирующие социально-экономический рост в стратегически приоритетных направлениях» (С.32).

Выделение особого значения критериев справедливости и эффективности налоговой системы, способствовало более детальному научному исследованию данных дефиниций. Автором уточняется налоговый подход к критерию «справедливость», поясняются особенности его дифференцированного восприятия, связанное с временными, пространственными, субъективными и прочими характеристиками (С.37-39), исследуется взаимосвязь с иными принципами реализации налоговой системы (С.41).

Что касается критерия эффективности налоговой системы, в исследовании систематизированы виды эффективности и соответствующие им критерии (С.50-53).

Делается важный вывод о том, что критерии эффективности и справедливости не являются однозначно разнонаправленными: более справедливая налоговая система способствует повышению её фискальной эффективности посредством нивелирования негативных тенденций, обусловленных налоговым оппортунизмом, налоговая система должна основываться на их оптимальном сочетании (С.56-58).

Таким образом, в первой главе диссертационного исследования представлен и обоснован первый пункт заявленной научной новизны.

Во второй главе «Систематизация методических подходов к оценке эффективности налоговой системы» автор, проанализировав большой объём научных и официальных информационных источников, представляет систематизированную классификацию подходов к оценке эффективности налоговой системы (С.62-65, приложения Б, В).

Выделенные автором группы включают ресурсный подход, целевой, уровневый, субъектный, масштабный, видовой и другие. Отмечаются недостатки существующих подходов, в том числе: отсутствие комплексного подхода в изучении и оценке всей налоговой системы, несоответствие цели методики и предлагаемых показателей, смещение акцентов оценки на какой-нибудь вид налоговой эффективности и другие (С.67-68).

Григорьева К.С. предлагает собственную методику оценки эффективности налоговой системы, основанную на отдельной оценке функций, выполняемых налоговой системой и включающую обобщающие интегральные показатели по каждому направлению (С. 69-71, рис.7).

Далее последовательно приводятся авторские методические подходы к оценке эффективности выполнения налоговой системой фискальной (С.76-78), контрольной (С.84-105) и регулирующей (С.121-135) функций.

При формировании методики оценки контрольной функции налоговой системы проводилось сравнение с методиками, применяемыми налоговыми органами и формировался оптимальный состав направлений контроля: достаточности налоговых поступлений, объективности затрат на налоговую систему, динамики налоговой задолженности, эффективности работы налоговых органов, соблюдения законодательства о налогах и сборах. В рамках каждого направления предлагаются показатели и критерии их оценки, основанные на уровневых значениях или оценки тенденций их изменения. Анализ включает компоненту выявления причин не соответствия показателей индикативным значениям и мер по их улучшению (С.88-90).

В целях формирования итоговой оценки выполнения налоговой системой контрольной функции предложен интегральный показатель и алгоритм его формирования (С.105).

Наиболее сложным представляется оценка регулирующей функции. Автор уточняет основные задачи регулирующего воздействия налоговой системы (С.106-107) и делает обзор подходов и показателей, предлагаемых в научной литературе к оценке выполнения регулирующей функции налоговой системой (С.107-116). Обобщая имеющиеся подходы, делается вывод о наличии двух позиций: 1) анализа результативности применяемых налоговых инструментов; 2) анализа достижения цели налогового регулирования.

Методика оценки эффективности выполнения регулирующей функции налоговой системы, предложенная Григорьевой К.С. включает три этапа:

- 1) оценка достижения цели регулирующей функции посредством анализа изменений соответствующих целевых показателей;
- 2) оценка состояния налогоплательщиков (юридических и физических лиц), как опосредованная оценка налоговых инструментов регулирования;
- 3) оценка достаточности налоговых доходов бюджетной системы.

Итак, во второй главе представлены 2-5 пункты научной новизны: систематизация подходов к оценке эффективности налоговой системы, общая модель (методика) оценки и методические подходы к оценке эффективности регулирующей и контрольной функций, выполняемых налоговой системой.

В третьей главе «Оценка эффективности налоговой системы РФ» автором проанализирована эффективность выполнения фискальной и контрольной функций налоговой системы РФ за период с 2006 по 2014 годы (С.142-150). Также апробирован расчет интегрального показателя (С.151). Автор, на основе полученных показателей делает вывод об удовлетворительном выполнении налоговой системой фискальной и контрольной функций.

В целях повышения эффективности выполнения налоговой системой России фискальной и контрольной функций, Григорьева К.С. обосновывает и предлагает направления повышения их эффективности в разрезе соответствующих показателей, в том числе: собираемости налогов, затрат на налоговое администрирование, качества и эффективности налоговых проверок, уровня взыскания доначислений по налогам и сборам и других (С.152-159).

Теоретическая значимость и научная новизна результатов исследования

В диссертации разработаны теоретико-методические положения и рекомендации по формированию системы оценки состояния налоговой системы с учетом необходимости согласования принципов эффективности и справедливости налогообложения.

Полученные автором элементы научной новизны обоснованы в работе и представляют научный интерес:

1) уточнено сущностное содержание критерия справедливости налоговой системы, основными характеристиками которого являются: относительность во времени и социально-экономическом пространстве, преобладание субъективных оценок, невозможность формализованных расчетов, отражение критерия в «совокупности определенных правил» и раскрыта взаимосвязь критериев справедливости и эффективности с иными основными принципами налоговой системы;

2) предложено авторское понятие эффективно-справедливой налоговой системы, под которой понимается такая налоговая система, которая «обеспечивает выполнение основных своих функций, используя при этом оптимальную дифференциацию налоговой нагрузки, способствует согласованию разнонаправленных интересов участников налоговых отношений и стимулирует социально-экономический рост в стратегически приоритетных направлениях»;

3) предложена новая классификация основных групп противоречий участников налоговых отношений по признакам:

а) по уровням воздействия: по вертикали и по горизонтали;

б) по возможности влияния: устраняемые и неустраняемые;

систематизированы причины возникновения противоречий с позиции реализации основных принципов налоговой системы;

4) уточнена классификация подходов к оценке эффективности налоговой системы РФ по основным признакам: способу расчета, совокупности показателей, сгруппированных по определенному признаку, области анализа налоговой системы, субъекту, осуществляющему оценку, уровню анализа налоговой системы, и предложен новый классификационный признак – по выполняемым функциям, обоснована целесообразность его использования при приведении комплексной оценки эффективности налоговой системы РФ;

5) предложена авторская комплексная методика оценки эффективности налоговой системы РФ, основанная на функциональном подходе, позволяющая получать более объективные показатели оценки посредством: а) четкого

соответствия цели оценки и используемого состава показателей; б) учета противоречивости регулирующего воздействия налогового механизма (выполняемых налоговой системой функций);

б) предложена методика оценки эффективности выполнения контрольной функции налоговой системы, особенностью которой является группировка показателей по отдельным целевым направлениям контрольной функции (собираемость, объективность затрат, динамика задолженности, эффективность работы налоговых органов, соблюдение налогового законодательства участниками налоговых отношений), а также внедрение интегрального показателя оценки;

7) предложена авторская методика оценки эффективности выполнения регулирующей функции налоговой системы, включающая три этапа: а) оценку достижения цели регулирующей функции посредством анализа изменений соответствующих целевых показателей; б) оценку состояния налогоплательщиков (юридических и физических лиц), то есть опосредованная оценка налоговых инструментов регулирования и в) оценку достаточности налоговых доходов бюджетной системы.

Таким образом, научные результаты и положения, полученные лично автором и содержащиеся в диссертации, вносят существенный вклад в формирование современных теоретико-методических подходов к оценке российской налоговой системы и повышению результативности налогового управления.

Практическая значимость исследования заключается:

– в формировании с системных позиций комплексной универсальной методики оценки эффективности налоговой системы РФ, что позволяет с учетом современных вызовов разрабатывать обоснованную налоговую политику и направления реформирования налоговой системы как на государственном уровне, так и на уровне хозяйствующих субъектов;

– в успешной апробации разработанных методик, что подтверждается справками о внедрении результатов исследования в практическую деятельность УФНС по Томской области и Комитета социально-экономического развития муниципальных образований Департамента экономики Администрации Томской области;

– реальной возможности практического использования предложенных методик оценки эффективности налоговой системы по следующим направлениям:

а) в научных исследованиях, проводимых отдельными учеными и научными коллективами при моделировании эффективно-справедливой налоговой системы, обоснования направлений налоговых реформ, отбора методов и инструментов корректировки налоговых механизмов;

б) органами власти при разработке основных направлений налоговой политики, внесения изменений в действующее налоговое законодательство, а также при оценке эффективности работы исполнительных органов власти;

в) в учебном процессе вузов и в различных системах повышения квалификации в рамках учебных программ по налогам и налогообложению; налоговому планированию; налоговой политике, в том числе на основе диссертационной работы может быть разработан авторский курс «Оценка эффективности налоговой системы РФ».

В целом, сформулированные К.С. Григорьевой **теоретические** выводы диссертации представляют серьезный вклад в развитие финансовой науки, являются основой для дальнейшего исследования теоретико-методических основ налогообложения. Вместе с тем диссертация имеет и **практическое значение**, поскольку финансово-бюджетная и налоговая политика российского государства должна основываться на объективной оценке результативности применяемых методов и инструментов налогообложения и требует постоянного соблюдения баланса интересов участвующих в налоговых отношениях сторон.

Достоверность и научная обоснованность основных положений, выводов и результатов диссертации. Высокая степень достоверности результатов исследовательской работы, проведенной К.С. Григорьевой, определяется анализом широкого круга фундаментальных научных источников по исследуемой проблеме, а также репрезентативностью эмпирического материала, собранного, обработанного и введенного в научный оборот автором.

При проведении исследования, формировании выводов и рекомендаций автором применен ряд общенаучных и специальных методов, включающих абстрактно-логический метод, анализ и синтез, методы классификации, группировки и обобщения, системный и ситуационный анализ, использована информационно-эмпирическая база, включающая статистические, справочные материалы и аналитические отчеты налоговых и статистических органов Российской Федерации.

Подтверждением объективности и достоверности выводов, полученных в диссертации, является также то, что разработанные автором рекомендации по формированию методического подхода к оценке эффективности налоговой системы получили применение в Томском государственном университете в рамках преподавания дисциплин «Налоговая система и налоговая политика РФ», «Налоговое планирование», «Налоговый контроль». Основные результаты исследования неоднократно докладывались на всероссийских и международных конференциях, что подтверждает факт публичного их обсуждения и принятия.

Все вышесказанное позволяет говорить о достоверности и научной обоснованности сделанных автором выводов и предложенных рекомендаций.

Замечания по диссертационной работе в целом

Наряду с вышеуказанными достоинствами, в каждой самостоятельной, отличающейся новизной работе, имеются некоторые дискуссионные и недостаточно обоснованные моменты.

1. Автор в исследовании акцентирует внимание на методических подходах к анализу эффективности налоговой системы, при этом не проводит её анализа с позиции критерия справедливости. В этой связи не совсем понятно как взаимосвязаны между собой первая и последующие главы диссертационного исследования.

2. Автор формирует шесть контрольных направлений для анализа эффективности контрольной функции налоговой системы (С.85). Следовало бы пояснить, чем обоснован именно такой состав контролируемых сфер, и каким образом производился отбор показателей, включенных в каждое направление?

3. Как правило, при оценке эффективности регулирующего воздействия, в том числе налогового, проводится сопоставление цели регулирования, состава используемых инструментов и полученных результатов. В этой связи следует пояснить: что нового привносит в методику оценки автор, включая этапы оценки состояния налогоплательщика и состояния получателей налоговых платежей?

Однако высказанные замечания не затрагивают концептуальных основ работы и не снижают общего высокого уровня диссертации. Указанные недостатки только подчеркивают сложность решаемых в исследовании задач.

Диссертация представляет собой научное исследование, выполненное самостоятельно, имеющее внутреннее единство, содержащее совокупность результатов и новых положений, имеющих существенное значение для развития теории и методики налогообложения, свидетельствующих о личном вкладе диссертанта в разрабатываемую проблему.

Изложение текста логично и последовательно. Оформление соответствует требованиям ГОСТов к текстовым документам.

Результаты работы с высокой практической пользой могут быть использованы в деятельности исполнительных и законодательных органов власти, при формировании социально-экономической стратегии развития территории и корректировки налоговой политики, в деятельности налоговых органов при оценке их эффективности.

Анализ опубликованных работ по теме исследования показывает, что они имеются в достаточном количестве и раскрывают основное содержание работы: опубликовано 8 научных работ, в том числе 4 – в научных журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ. Общий объем научных публикаций составляет 2,86 п.л. (авторский вклад – 2,51 п.л.).

Автореферат отражает содержание диссертации.

Заключение о соответствии диссертации критериям, установленным Положением о порядке присуждения ученых степеней. Диссертацию Григорьевой К.С. можно квалифицировать как работу перспективного теоретико-методического и практического направления по решению научной проблемы – разработки методических подходов к оценке эффективности налого-

вой системы с учетом необходимости согласования принципов эффективности и справедливости налогообложения.

Диссертационная работа «Развитие методических подходов к оценке эффективности налоговой системы Российской Федерации» представляет собой завершенное научное исследование, выполненное на актуальную тему. Работа соответствует требованиям п. 9 «Положения о порядке присуждения ученых степеней», принятого постановлением Правительства РФ от 24 сентября 2013 г. № 842, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата экономических наук, а ее автор Григорьева Ксения Сергеевна заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит».

Официальный оппонент:

профессор кафедры финансов

ФГБОУ ВО «Кубанский государственный

аграрный университет имени И.Т. Трубилина»,

доктор экономических наук, доцент  Тюпакова Нина Николаевна

Адрес: 350044, город Краснодар, улица Калинина, дом 13

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина»

(ФГБОУ ВПО «Кубанский ГАУ»)

Тел.: +7(861) 221-59-42.

Web-сайт: <http://www.kubsau.ru>

E-mail: tupakova_n@mail.ru

«03 » марта 2017 года

Подпись Н. Н. Тюпаковой  удостоверяю:

Ученый секретарь



Н. К. Васильева