

ФИНАНСЫ И КРЕДИТ

УДК 336.025

А.П. Киреенко¹

*Уральский федеральный университет
имени первого Президента России Б.Н.Ельцина,
г. Екатеринбург, Россия*

Е.Н. Орлова²

*Байкальский государственный университет,
г.Иркутск, Россия*

В.И. Баженова³

*Межрегиональный открытый социальный институт,
г. Йошкар-Ола, Россия*

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ КРУПНЫХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ: МИРОВЫЕ ТЕНДЕНЦИИ И ОСОБЕННОСТИ РОССИЙСКОГО ОПЫТА⁴

Аннотация. В статье рассматривается история и современные тенденции налогового администрирования крупных налогоплательщиков в Российской Федерации. Анализируется мировой опыт налогового администрирования, соответствующий особенностям крупных налогоплательщиков. Выделены следующие этапы развития налогового администрирования в развитых странах: выделение специальных подразделений контролирующих крупных налогоплательщиков в налоговых администрациях; структурирование функций контроля по отраслевому признаку; внедрение принципа совместного соблюдения правил. Проанализированы характеристики и условия внедрения в странах ОЭСР концепции совместного соблюдения правил. Рассматриваются результаты налогового администрирования крупных налогоплательщиков в Российской Федерации. Особое внимание уделяется первым результатам внедрения налогового мониторинга. Выделены этапы развития налогового администрирования в развитых странах и Российской Федерации. Сделан вывод о том, что тенденциями в администрировании крупных налогоплательщиков в Российской Федерации являются централизация, внедрение информационных систем и системы соглашений, что в целом соответствует общемировой практике. Выделено основное отличие российской практики налогового администрирования крупных налогоплательщиков, заключающееся в предоставлении им преференций в обмен на доступ к своей информации и управление. Проведенный анализ показателей подтвердил особый налоговый статус крупнейших налогоплательщиков, так как показал отсутствие прямой зависимости между показателями деятельности крупнейших налогоплательщиков и их налоговыми обязательствами. Показано, что субъективные факторы определяют около 20 % вариации налоговых обязательств крупного налогоплательщика. Сделан вывод о том, что внедрение новых форм контроля в виде налогового мониторинга является эффективным способом государственного воздействия на крупнейшие компании способом обеспечения прогнозируемой социальной политики.

Ключевые слова: крупные налогоплательщики; налоговое администрирование; налоговые риски; совместное соблюдение правил; налоговый мониторинг.

Введение

Предпринимательская среда по масштабам деятельности организаций весьма неоднородна. Крупный бизнес в ос-

новном определяет экономическую и техническую мощь страны. В целях самосохранения и развития он тяготеет к интеграции, поглощая или контролируя

более мелких партнеров, с одной стороны, а с другой – объединяясь в международные структуры, теряет частично свою независимость и попадает под влияние более сильных партнеров. Средний бизнес в большей мере зависит в своей деятельности от внутренней экономической конъюнктуры и вынужден вести конкурентную борьбу внутри своей группы, а также с крупным отечественным и иностранным капиталом. Малый бизнес, или малое предпринимательство (МП), представляет самый многочисленный слой мелких собственников, которые в силу своей массовости в значительной мере определяют социально-экономический и отчасти политический уровень страны.

С точки зрения налогообложения, отдельные сегменты налогоплательщиков порождают принципиально разные риски для государственных доходов и поэтому требуют, во-первых, различий в правовом регулировании налогообложения, а во-вторых, различных стратегий в области налогового контроля. В первую очередь, особого внимания требуют крупные налогоплательщики, играющие ключевую роль в формировании бюджета. В большинстве

стран, в особенности развивающихся и с переходной экономикой, на небольшое их число приходится высокий процент всех налоговых сборов.

Признавая, что крупные бизнес-налогоплательщики (крупные налогоплательщики) отличаются от других групп налогоплательщиков, налоговые администрации многих стран учредили специальные организационные и управленческие механизмы, а также специальные программы и инициативы по обеспечению эффективного взаимодействия с этим сегментом налогоплательщиков (например, разъяснение законодательства, обучение налогоплательщиков, повышение качества обслуживания, более целенаправленные проверки).

В статье рассматриваются современные тенденции налогового администрирования, которые соответствуют уникальным характеристикам данного сегмента налогоплательщиков, а также анализируются результаты налогового администрирования крупных налогоплательщиков.

В первом разделе статьи представлен краткий анализ научной литературы, посвященной проблемам администрирования крупных налогоплательщиков в РФ и зарубежных странах; второй раздел посвящен краткому описанию современных тенденций администрирования крупных налогоплательщиков в зарубежных странах; в третьем разделе анализируется развитие налогового администрирования крупных налогоплательщиков в Российской Федерации; четвертый раздел посвящен исследованию отдельных результатов налогового администрирования крупных налогоплательщиков в Российской Федерации; в пятом разделе рассматривается взаимосвязь налогообложения и экономических показателей на примере отдельно взятого крупного налогоплательщика – РАО РЖД; в последнем, шестом, разделе представлены выводы.

¹ Киреенко Анна Павловна – доктор экономических наук, профессор, главный научный сотрудник кафедры финансового и налогового менеджмента, Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, г. Екатеринбург, Россия (620002, г. Екатеринбург, ул. Мира, 19), e-mail: sw.tpk.rt@mail.ru.

² Орлова Елена Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Байкальский государственный университет, г. Иркутск, Россия (664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11), e-mail: orlovaen@bgu.ru.

³ Баженова Вера Игоревна – кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики и менеджмента, Межрегиональный открытый социальный институт, г. Йошкар-Ола, Россия (424007, г. Йошкар-Ола, ул. Прохорова, 28), e-mail: bazvera@yandex.ru.

⁴ Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ, проект № 19-010-00365.

1. Исследованность проблемы в научной литературе

Исследование проблем администрирования крупных налогоплательщиков возник в России практически одновременно с созданием такой системы. Особое внимание первоначально уделялось проблемам законности передачи администрирования крупных налогоплательщиков на вышестоящий уровень и эффективности отраслевого администрирования. В этой связи можно отметить работы С.Г. Пепеляева [1, 2] отмечавшего правовые и функциональные пробелы в деятельности налоговых органов того времени.

Постановления ВАС и Конституционного суда узаконили принадлежность налогоплательщика к категории крупнейших в качестве самостоятельного основания постановки на учет в налоговом органе⁵ и положили конец правовым дискуссиям о постановке на учет крупнейших налогоплательщиков. Исследователи стали уделять больше внимания особенностям крупных налогоплательщиков, требующих особого подхода к их администрированию, например, работы А.С. Каратаева [3, 4], Г.С. Айтхожиной [5], М.В. Белугиной [6], Л.А. Струковой [7]. Отдельное внимание исследователей уделено проблемам применения трансфертных цен крупнейшими налогоплательщиками Л.И. Гончаренко [8], введению института консолидированной группы налогоплательщиков К.В. Новоселов [9], Л.П. Королева [10], а также роли крупных налогоплательщиков в распределении налоговых доходов по уровням бюджетной системы (В.А. Ильин, А.И. Поварова) [11]. Проблемы администрирования крупных налогоплательщиков подробно анализируются в развитых странах, имею-

щих большой опыт в этой сфере, например в Австралии [12, 13] и в развивающихся странах, которые имеют незначительный и иногда не очень удачный опыт внедрения специальных подразделений администрирующих крупнейших налогоплательщиков, например анализ опыта Пакистана в работе М.А. Ахмед [14].

2. Администрирование крупных налогоплательщиков в зарубежных странах: переход на принцип «совместного соблюдения правил»

Характеристики крупных налогоплательщиков, как правило, очень похожи во всех странах: это сложные по своей структуре, имеющие много подразделений и международные деловые отношения организации формирующие большую часть налоговых поступлений страны. Критерии, по которым налогоплательщики могут быть отнесены к крупным, различны. Согласно данным Внутрисвропейской организации налоговых администраций (Intra-European Organisation of Tax Administrations – IOTA) большинство стран используют сочетание нескольких критериев, в том числе финансовых: оборот, прибыль, сумма уплачиваемых налогов (рис. 1).

Помимо принадлежности к определенной отрасли промышленности, правового статуса налогоплательщика и статуса консолидации, налоговые администрации стран – членов IOTA используют другие критерии для определения крупных налогоплательщиков.

Например, используются следующие категории:

- чистые активы и доходы состоятельных людей (Ирландия);
- комплексная структура и организация налогоплательщиков (Латвия);
- ежегодно выплачиваемая заработная плата (Швеция);
- сложность бухгалтерского учета и ведения бизнеса и установления

⁵ Решение ВАС РФ от 25 ноября от 2004 г. № 7448/04. Определение Конституционного суда РФ от 08.11.2005 г. № 438-0.

отраслевого профиля (Великобритания);

- особый интерес и цель налоговой администрации (Чешская Республика);
- некоммерческие организации и компании (Бельгия);
- владение и контроль компаний в офшорах (Норвегия).

Критерии для определения крупного бизнеса варьируются, используются один или совокупность финансовых показателей, таких как оборот, активы, уплаченные налоги, а также конкретная отрасль и другие специальные критерии. Разнообразие критериев отражает объективные различия между сегментами крупных налогоплательщиков в разных странах. Например, небольшие государства имеют более низкое количество крупных налогоплательщиков, а в более крупных и более развитых в промышленном отношении странах их число значительно выше, что

требует применения более сложных механизмов отбора.

Для администрирования крупных налогоплательщиков в отдельных странах еще в начале 80-х гг. XX в. стали создаваться специальные подразделения в рамках налоговых администраций. Структура таких подразделений значительно эволюционировала за последние 30–40 лет. Изначально страны создавали подразделения, ориентированные на конкретные налоги. Однако это оказалось не очень удачным решением. Современным подходом к налоговому администрированию является акцент на построение лучших отношений между налоговой администрацией и крупными налогоплательщиками, что способствует расширению сотрудничества и открытости. Такой подход потребовал внедрения отраслевой специализации налоговых органов, отражающей основные виды деятельности крупных налогоплательщиков в национальной экономике.

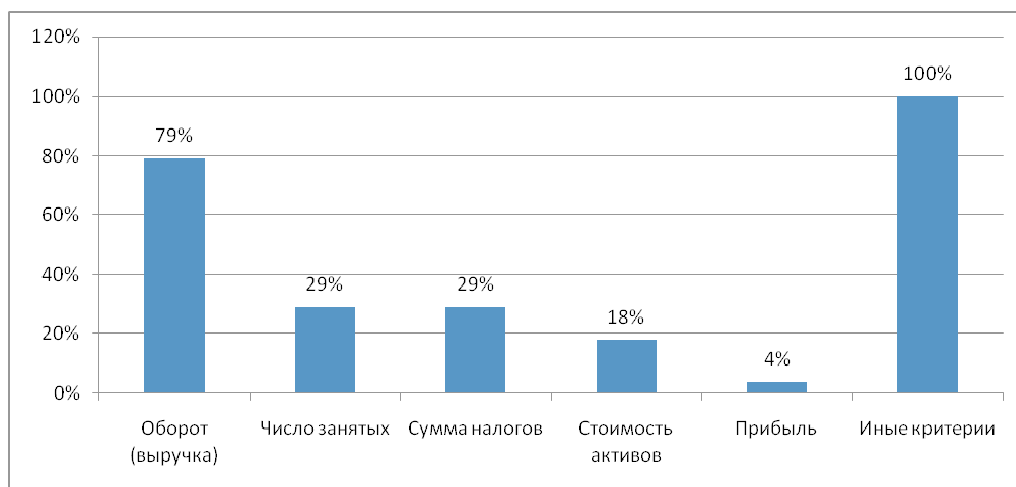


Рис. 1. Распространенность критериев отнесения налогоплательщиков к категории крупных в странах Европы⁶

⁶ DEFINITION OF 'LARGE TAXPAYER' IOTA Report for Tax Administrations. URL: <http://www.ujp.gov.mk/uploads/Definition%20of%20Large%20Taxpayer.pdf>.

В странах, внедривших отраслевую специализацию подразделений по администрированию крупных налогоплательщиков, как правило, выделяются подразделения по следующим отраслям:

- финансы, банки, страхование;
- коммуникации;
- энергетика;
- ритейл, фармацевтика, здравоохранение;
- природные ресурсы, нефть и газ;
- тяжелое машиностроение, транспорт⁷.

В дополнение к этому в некоторых налоговых администрациях есть специальные подразделения для анализа рисков и сбора информации, предоставления технических консультаций, а также для мониторинга и оценки эффективности.

Тенденция последних лет заключается в переходе от проверки обязательств после подачи налоговой декларации к оценке рисков и разрешению проблем в режиме реального времени. Ряд стран ввели различные программы для обеспечения определенности для крупных налогоплательщиков и раннего выявления и решения спорных вопросов соблюдения законодательства.

Такой подход реализуется на основе так называемой концепции совместного соблюдения правил (co-operative compliance).

Совместное соблюдение правил – это «отношения с органами, обеспечивающими сбор доходов, основанные на сотрудничестве и доверии, обе стороны выходят за рамки своих уставных обязательств»⁸.

Совместное соблюдение правил – это способ добровольно выбранного сотруд-

ничества между налогоплательщиком и налоговой администрацией, основанный на взаимном доверии и прозрачности с целью обеспечения соответствия поведения налогоплательщика существующим налоговым законам в обмен на заранее определенные правила и решения предварительном решении проблем. Цель – построение открытых и прозрачных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками на основе взаимного доверия. Форма сотрудничества в рамках концепции выходит за рамки установленных законом обязательств по предоставлению информации и услуг.

Налоговые администрации внедряют данный подход в различных формах – неформальное взаимодействие, формализованные соглашения или введение законодательно установленных процедур⁹. Одним из принципов внедрения концепции совместного соблюдения правил является то, что данная форма налогового администрирования не должна приводить к ухудшению или улучшению условий для налогоплательщиков, принимающих в ней участие.

Общее представление о концепции представлено в табл. 1.

Таким образом, налоговое администрирование в развитых странах прошло несколько этапов:

- выделение специальных подразделений в налоговых администрациях, контролирующих соблюдение требований налогового законодательства крупными налогоплательщиками и крупными предприятиями;
- структурирование функций контроля в созданных подразделениях или выделение подразделений, контролирующих налогоплательщиков по отраслевому признаку;

⁷ Baer, Katherine and others, Improving Large Taxpayers' Compliance — A Review of Country Experience, IMF 2002.

⁸ FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE MANAGEMENT OF LARGE BUSINESS TASK GROUP. Guidance note Experiences and Practices of Eight OECD Countries July 2009.

⁹ OECD. Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, 2017. URL: https://doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en.

- внедрение принципа совместного соблюдения правил.

Развивающиеся страны также внедряют новые подходы к администрированию крупных налогоплательщиков. С 2008 г.

значительные усилия для администрирования своих крупных налогоплательщиков предпринимает Китай. Начало процесса было положено созданием Государственной налоговой администрацией Китая

Таблица 1

Основное содержание концепции совместного соблюдения правил

Показатель	Налогоплательщик	Налоговая администрация
Обязанности	предоставляет постоянную и подробную информацию о своей деятельности и налогооблагаемых операциях	обеспечивает заранее определенность/предсказуемость условий
Условия	имеет систему внутреннего налогового контроля; обеспечивает достоверность процессов и данных; имеет систему передачи данных	может положиться на предоставленную информацию; обеспечивает процесс совместного соблюдения в удобной для налогоплательщика форме; имеет систему передачи данных
Отличия от существующей системы	большинство аспектов налогообложения рассматривается до заполнения деклараций	последующие проверки становятся более редкими
Выгоды от внедрения	снижение налоговых рисков; получение более быстрой юридической уверенности; наличие единой точки контактов с налоговыми органами; положительное влияние на налоговый имидж компании; совершенствование систем корпоративного управления и внутреннего управления и контроля налоговых рисков; дальнейшее усиление ответственности; увеличение добровольного соблюдения обязательств; создание атмосферы оправданного доверия между обеими сторонами; уменьшение количества споров	дальнейшее повышение добровольного соблюдения компаниями своих налоговых обязательств; содействие правильному установлению налогов, уплачиваемых компаниями; дальнейшее улучшение обслуживания и оптимизация стратегии управления в соответствии с профилем налогоплательщика; создание атмосферы оправданного доверия между обеими сторонами; уменьшение количества споров; быстрое реагирование на возникновение новых налоговых рисков; более эффективное использование дефицитных ресурсов; улучшение понимания фискально значимых видов деятельности и операций

(SAT) Департамента по администрированию крупного бизнеса (LEAD). Постепенно была внедрена комплексная система налогового администрирования для крупных предприятий, работающих в Китае. В условиях экономического роста и использования цифровых технологий Китай, как и многие другие страны, внедряет новый подход к налоговому администрированию на основе оценки рисков и сбора данных. В частности, в 2015 г. Государственная налоговая администрация Китая запустила программу «Интернет + налогообложение» для ускорения оцифровки информации налоговых служб.

После этого был выпущен План углубления реформы системы сбора и администрирования налогов в государственных налоговых управлениях и местных налоговых управлениях (План реформы) для введения нового механизма налогового администрирования. Согласно Плану реформы, налогоплательщики в Китае классифицируются в зависимости от размера и отрасли и распределяются по различным уровням управления налоговыми рисками со стороны китайских налоговых органов. Далее Государственная налоговая администрация Китая предложила революционную инициативу, а именно проект «Тысяча групп», призванный решить к 2020 г. выявленные проблемы информационной асимметрии и повысить возможности и эффективность администрирования крупных предприятий с помощью сбора и анализа данных. Одной из ключевых особенностей проекта является сбор полного набора финансовых, налоговых и бухгалтерских данных примерно от тысячи крупных бизнес-групп, работающих в Китае. В конце 2015 г. Государственная налоговая администрация Китая отобрала около тысячи групп предприятий в разных регионах Китая для централизации управления налоговыми рисками на центральном уровне. Были отобраны крупней-

шие бизнес-группы в Китае с точки зрения размера бизнеса, налоговых отчислений, оборота и т. д. Они включают крупные ТНК с иностранными инвестициями, государственные предприятия и местные частные компании. Согласно плану реформы, в будущем налоговые бюро местного уровня, отвечающие за эти крупные предприятия, должны продолжать заниматься обычным налоговым администрированием этих групп (например, проверкой налоговых деклараций). При этом Государственная налоговая администрация Китая или налоговые бюро на уровне провинций будут проводить анализ налоговых рисков. Выбранным предприятиям было разрешено выбрать один из двух вариантов передачи данных в налоговые органы Китая: установить специальное программное обеспечение, предоставленное налоговыми органами, в системы компании для извлечения данных или использовать шаблон налоговых органов для разработки собственного программного обеспечения для сбора необходимой информации, а затем загружать эти данные вручную на платформу налоговых органов.

3. Развитие администрирования крупных налогоплательщиков в РФ

В России особое внимание крупным налогоплательщикам стали уделять, начиная с 1998 г., когда в структуре МНС РФ были организованы отделы по работе с крупными налогоплательщиками. Основными мотивами для их создания стала необходимость добиться повышения собираемости налогов и снижения задолженности по платежам в бюджет, в первую очередь по крупным предприятиям. В 1998 г. около трети из 5 тыс. крупнейших предприятий уплачивали менее 10 % начисленных налогов, четверть – платили 10–30 % и только пятая часть предприятий – 90–100 % начисленных налогов. В целом собираемость на-

логов в тот период составляла около 60 %¹⁰. Первоначально к категории крупнейших было отнесено более 23 тыс. плательщиков. Впоследствии это число значительно сократилось. На конец 1999 г. в РФ насчитывалось 2 605 тыс. предприятий и организаций, из них всего 1,8 тыс., или 0,07 %, являлись крупнейшими российскими налогоплательщиками и организациями-монополистами в промышленности. При этом на их долю в 1999 г. приходилось 32,7 % всего объема продукции (работ, услуг) и 37 % задолженности покупателей¹¹. Особое место в составе крупнейших плательщиков заняли естественные монополии и предприятия топливно-энергетического комплекса – 35 организаций системы ОАО «Газпром», 92 организации РАО «ЕЭС России» и 95 организаций нефтяного комплекса, а также 18 железных дорог – всего 240 организаций, составляющих менее 0,01 % от общего числа налогоплательщиков в России.

Контроль за крупнейшими налогоплательщиками, кроме обычных мероприятий по учету и контролю, включал в себя такие меры, как ежедневный мониторинг самых крупных налогоплательщиков и заключение специальных налоговых соглашений, предусматривающих увеличение денежной составляющей в расчетах с государством до 100 % и другие мероприятия. Было издано также Постановление Правительства РФ от 2 июня 1999 г. № 589 «Об урегулировании задолженности нефтедобывающих и нефтеперерабатывающих организаций по налогам и сборам и обеспечении полноты уплаты ими налоговых платежей в Федеральный бюджет», которое предусматривало 100 % уплату налогов в доход федерального бюджета денежными средствами, без учета

целевого финансирования расходов федерального бюджета – с 1 января 2000 г., а с 1 февраля 2000 г. – отсутствие у соответствующих организаций недоимки по налоговым платежам в Федеральный бюджет. В качестве меры воздействия на эти предприятия установлено, что в связи с неуплатой в полном объеме налогов и сборов в Федеральный бюджет ограничивается доступ этих организаций к системе магистральных нефтепроводов и терминалов в морских портах для вывоза нефти за пределы таможенной территории РФ. В результате проведения такой работы в 1999 г. были отмечены значительные успехи по увеличению платежей в денежной форме, полученных от компаний данной группы. Так, если в январе 1999 г. нефтяные компании в среднем выполняли лишь 23 % своих обязательств по начисленным налогам, то к концу года они производили полную оплату начисленных налогов. В железнодорожном секторе в 1999 г. платежи составили 102 % от обязательств по начисленным налогам, по сравнению с 83 % в 1998 г. От 240 организаций РАО «ЕЭС России», ОАО «Газпром», МПС, а также крупнейших нефтяных компаний в 1999 г. в федеральный бюджет поступила третья часть всех денежных поступлений [15].

В начале 2000-х гг. отнесение налогоплательщиков к категории крупнейших производилось только на основании финансово-экономических показателей их деятельности. К категории «крупнейших» относились так называемые естественные монополии и другие компании, отвечающие нескольким критериям, основанным на подлежащих оплате налогах, обороте и активах¹².

¹⁰ Реформа налоговой системы: логика и ожидаемые последствия. Доклад Бюро экономического анализа от 30 июня 2000 г. М.: РОССПЭН, 2000. 46 с.

¹¹ Статистический бюллетень. М., Госкомстат. 2000. №3 (66), апрель. С. 105.

¹² Приказ МНС РФ от 10 августа 2001 г. № БГ-3-08/279 «Об утверждении критериев отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию в налоговых органах федерального, окружного и регионального уровней» (с изменениями от 14 июня 2002 г.)

Внедрение системы администрирования крупных налогоплательщиков позволило государству проводить налоговую реформу, основанную на перераспределении налогового бремени в добывающий сектор. При снижении ставок налогов (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль и НДС), отмене ряда налогов (налог на пользователей автодорог, налог с продаж и т.д.) рост налоговых поступлений происходил за счет повышения акцизов, налога на добычу природных ископаемых и экспортных таможенных пошлин.

Специальные механизмы контроля за деятельностью крупных налогоплательщиков дали налоговым органам возможность сосредоточить усилия на относительно небольшой группе налогоплательщиков. По данным МНС РФ за 2003 г., 3 % камеральных проверок составляли проверки крупных налогоплательщиков, при этом данные проверки дали 50 % всех доначислений по камеральным проверкам. Еще 50 % доначислений дали углубленные камеральные проверки, большинство из которых также составили проверки крупных налогоплательщиков. В результате показатели налогового контроля стабильно росли.

Налоговый контроль за крупнейшими налогоплательщиками также дал государству дополнительные рычаги воздействия на корпорации и их акционеров. В 2000 г., например, уклонение от уплаты налогов и финансовые манипуляции в особо крупных размерах стали поводом для возбуждения уголовных дел против руководства НК «Лукойл», Тюменской нефтяной компании, ОАО «АвтоВАЗ». В 2003 г. та же участь постигла компанию «Юкос» [16].

Рассматривая дальнейшее развитие налогового администрирования крупных налогоплательщиков в Российской Федерации, следует отметить, что в целом оно повторяет общемировые тенденции (выделение подразделений, администрирующих

крупных налогоплательщиков по отраслевому признаку и внедрение новых форм взаимодействия с крупными налогоплательщиками).

В настоящее время в структуру Федеральной налоговой службы (ФНС) России входит восемь межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Они обеспечивают налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в таких отраслях, как нефтяная, газовая, алкогольная, энергетическая, металлургическая, связь, транспортная, машиностроение, банковская деятельность.

К финансовым критериям отнесения налогоплательщиков к крупным, постепенно добавились и другие (табл. 2).

Что касается новых форм взаимодействия с крупными налогоплательщиками в РФ, то аналогом «совместного соблюдения правил» стран ОЭСР или проекта «Тысяча групп» в Китае можно считать налоговый мониторинг.

Налоговый мониторинг – форма налогового контроля, заменяющая традиционные проверки на онлайн-взаимодействие на основе удаленного доступа к информационным системам налогоплательщика и его бухгалтерской и налоговой отчетности.

Доступ к данным налогоплательщика позволяет налоговому органу снизить объем истребуемых документов и сосредоточить ресурсы на проверке тех операций, которые содержат элементы риска. Такая форма налогового контроля, как и совместное соблюдение правил, обеспечивает превентивное выявление налоговых рисков и быстрое урегулирование спорных неопределенных налоговых позиций. На налоговый мониторинг перешли крупнейшие компании, которые обеспечивают 12,25 % налоговых поступлений в Федеральный бюджет (половина участников – это нефтегазовый сектор) среди них: участники

групп «Роснефть», «Газпромнефть», «Лукойл», «Новатэк», «Норильский никель», компании «Аэрофлот», «ИнтерРАО», банк «Национальный клиринговый центр», «Мегафон», «МТС», «Газпром экспорт» и др. Статистика перехода налогоплательщиков в РФ на налоговый мониторинг представлена в табл. 3.

Следует отметить, что, в отличие от системы совместного соблюдения правил, крупные налогоплательщики в РФ имеют определенные преференции. Так, имеют преференции крупные налогоплательщики, объединенные в КГН и участвующие в налоговом мониторинге. Так, крупные налогоплательщики, объединенные в КГН,

Таблица 2

Этапы развития налогового администрирования крупных налогоплательщиков в РФ

Этап	Период, в гг.	Показатель	Критерии отнесения к крупным налогоплательщикам
1. Рассредоточенное администрирование	1998–2000	Регион по месту постановки на учет	Финансовые (налоги, выручка, активы)
2. Начальный этап централизации	2001–2003	Три уровня администрирования	Финансовые (выручка)
3. Развитие централизации	2004–2018	Централизация функций по отраслевому принципу	Финансовые (выручка) + дополнительные критерии: - взаимозависимость (2004); - участие в КГН 2012; - специальное разрешение (лицензия) с 2014; - налоговый мониторинг с 2016
4. Завершение централизации	с 2019	Централизации с созданием вертикальной структуры управления на федеральном уровне	

Таблица 3

Переход налогоплательщиков на налоговый мониторинг в РФ в 2016–2019 гг.

Год	Количество участников	Уплаченные налоги
2016	7	474 млрд рублей
2017	21	607 млрд рублей
2018	26	
2019	44	

Примечание: Составлена по данным опубликованным на сайте ФНС РФ.

могут сальдировать финансовые результаты и списывать убытки в целом по группе, что дает экономию по налогу на прибыль по сравнению с обычным режимом налогообложения, также в КГН отсутствует контроль за трансфертным ценообразованием. Участие крупного налогоплательщика в налоговом мониторинге дает иммунитет от обычных проверок и позволяет сократить документооборот с налоговыми органами.

Так, по данным ФНС, в результате внедрения налогового мониторинга:

- продолжительность налоговых проверок снизилась в четыре раза;
- трудозатраты компаний на сопровождение налоговых проверок сократились на 30 %;
- объем истребуемых документов сокращается ежегодно на 9,4 млн листов, или 12 тыс. файлов;
- среднее количество документов, представленных по одному требованию, сократилось на 77 %;
- сумма начисленных пеней по сравнению с предыдущими периодами 3 %;
- среднее количество уточненных налоговых деклараций снизилось на 9 %;
- количество требований о предоставлении пояснений и документов снизилось на 54 %.

Таким образом, в целом крупные налогоплательщики получают от своего особого статуса снижение налога на прибыль и существенное снижение издержек налогового согласования.

4. Результаты налогового администрирования крупных налогоплательщиков в Российской Федерации

Рассмотрим некоторые результаты налогового администрирования крупных налогоплательщиков в Российской Федерации. Следует отметить, что полноценный анализ статистических данных, показыва-

ющих роль крупных налогоплательщиков в налоговых доходах, провести невозможно, так как данные о деятельности МРИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам не выделены в открытой статистике, публикуемой ФНС. Поэтому анализ проведен по данным за отдельные годы, которые содержатся в аналитических материалах на сайте ФНС и данных по формам 2-НК (сведения о контрольной работе налоговых органов) за 2014–2017 гг.

На рис. 2 представлены данные о распределении налоговых поступлений в Федеральный бюджет по отдельным инспекциям ФНС в 2016 г.

В соответствии с данными рисунка, наибольшая доля в поступлениях (почти 30 %) приходится на МРИ ФНС РФ № 1, администрирующую транснациональные компании; около 10 % доходов федерального бюджета приходится на МРИ ФНС РФ № 3, администрирующую крупнейших налогоплательщиков оптовой и розничной торговли, производства и (или) реализации пищевых продуктов, напитков и табачных изделий, растениеводства и животноводства; 7 % – на МРИ ФНС РФ № 2, администрирующую крупнейших налогоплательщиков основным видом экономической деятельности, которых является добыча нефти и газа, производство транспортировка нефтепродуктов, оптовая торговля нефтью, нефтепродуктами и газом; 3 % – на МРИ ФНС РФ № 9, администрирующую крупнейших налогоплательщиков в финансово-кредитной и страховой сфере; по 2 % на МРИ ФНС РФ № 7, администрирующую организаций в области информации и связи, интернет-технологий и МРИ ФНС РФ № 4, администрирующую организаций, основным видом экономической деятельности которых является производство машин, транспортных средств, оборудования, техники, организаций оборонно-промышленного комплекса.

На рис. 3 представлены данные, характеризующие значимость крупных налогоплательщиков в результатах налогового контроля.

Данные рисунка показывают, что доля крупных налогоплательщиков, администрируемых межрегиональными инспекциями федерального уровня, составляет менее 0,05 %, но камеральные проверки налоговых деклараций этой категории налогоплательщиков дают около 3 % всех доначисленных по камеральным проверкам налогов, а выездные проверки этих налогоплательщиков дают десятую часть доначислений. Еще более значимые результаты дает работа налоговых органов в рамках отраслевых проектов, побужда-

ющая налогоплательщиков уточнять их налоговые обязательства – почти 16 % всех уточненных обязательств – обязательства крупных налогоплательщиков, администрируемых межрегиональными инспекциями федерального уровня. Но нередкими являются и споры с крупнейшими налогоплательщиками – сумма отмененных в судебном порядке доначислений по крупным налогоплательщикам незначительно меньше суммы налогов, доначисленных по выездным проверкам. Это еще раз подтверждает необходимость внедрения новых методов, позволяющих избегать выездных проверок в администрирование данной группы налогоплательщиков.

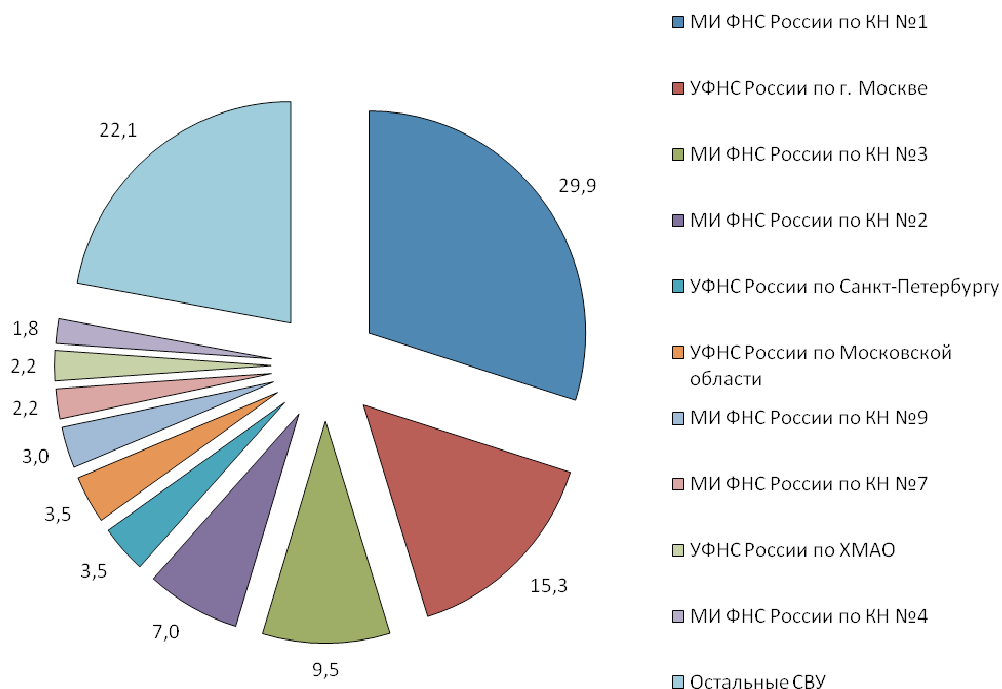


Рис. 2. Распределение налоговых поступлений в федеральный бюджет РФ в структуре ФНС в 2016 г.

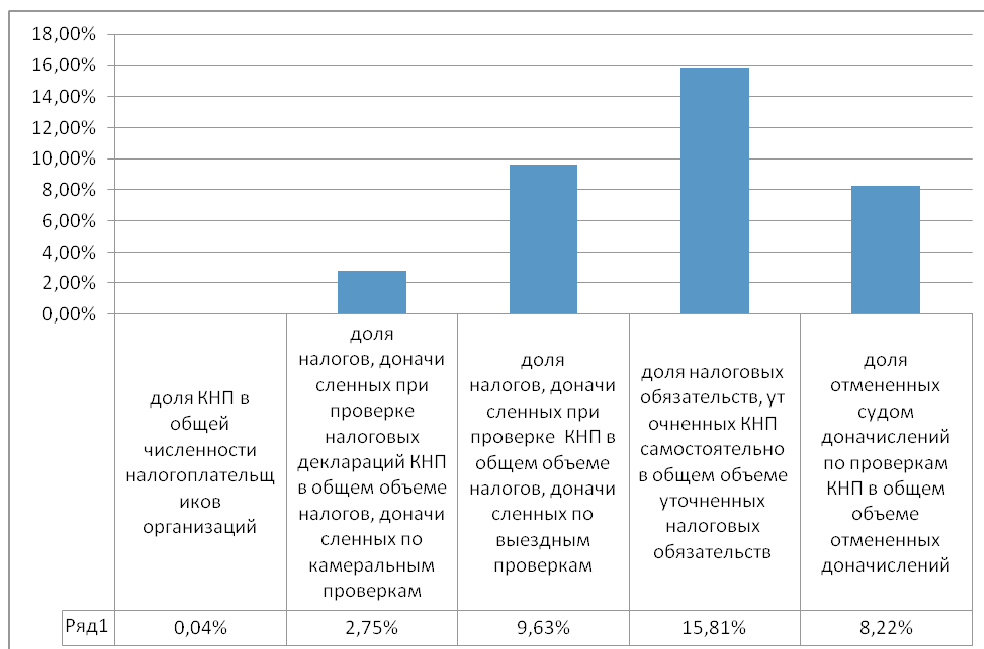


Рис. 3. Значение крупных налогоплательщиков в результатах контрольной работы налоговых органов в РФ в 2017 г.

Примечание: Составлено авторами по данным ФНС по форме 2-НК на 01.01.2018 г. URL: https://www.nalog.ru/mn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6763053/

5. Взаимосвязь налогообложения и экономических показателей на примере отдельно взятого крупного налогоплательщика – РАО РЖД

Для исследования влияния налогового администрирования на поведение крупных налогоплательщиков была проанализирована взаимосвязь налогообложения и экономических показателей на примере отдельно взятого крупного налогоплательщика. Для примера выбран крупный налогоплательщик транспортной отрасли – РАО РЖД.

Влияние показателей деятельности плательщика на его налоговые обязательства можно определить, анализируя взаимосвязь сумм, начисленных плательщиком налогов и отдельных показателей, формирующих налоговую базу по этим

налогам. Традиционным показателем, формирующим налогооблагаемую базу, является ВВП. Изменение величины налоговых обязательств налогоплательщиков находится в тесной зависимости от колебания размера ВПП. Подобная зависимость объясняется тем, что между ВВП и налогооблагаемой базой по основным видам налогов существует достаточно близкая связь. Поэтому реальный объем ВВП можно рассматривать в качестве важнейшего фактора, воздействующего на динамику налоговых поступлений. Также к частным показателям, определяющим налоговую базу можно отнести стоимость основных фондов и инвестиции в основной капитал, финансовый результат деятельности организаций и др.

Для целей исследования использовались данные о начислении и поступлении налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации в целом и отдельно по виду экономической деятельности «железнодорожный транспорт». Данные были использованы по общедоступной статистике за период 2006–2016 гг.¹³ Результаты расчетов корреляционной зависимости перечисленных показателей приведены в табл. 4. Поскольку ВВП в разрезе видов экономической деятельности не определяется, поэтому в целях сопоставимости показателей для расчета принята валовая добавленная стоимость.

Как видно из данных табл. 4, довольно сильную связь демонстрируют налоговые начисления со всеми показателями по стране в целом. Однако коэффициенты корреляции аналогичных показателей по предприятиям железнодорожного транспорта показывают среднюю или низкую зависимость.

Можно предположить, что на налоговые обязательства организаций железнодорожного транспорта влияние оказывают иные

показатели деятельности. В этой связи для целей исследования был расширен перечень анализируемых показателей деятельности железнодорожного транспорта, и дополнительно рассмотрены следующие:

- количественные показатели объемов оказанных услуг – грузооборот (млрд т·км), пассажирооборот (млрд пасс.-км), рабочий парк груженых железнодорожных вагонов (в среднем в сутки);
- индексы тарифов на услуги грузового и пассажирского транспорта, %;
- среднесписочная численность работников, тыс. чел.;
- среднегодовой курс доллара США, руб. (по причине колебания курсов валют при переоценке выраженных в иностранной валюте обязательств возникают положительные/отрицательные курсовые разницы, оказывающие существенное влияние на налоговую базу по налогу на прибыль).

Кроме того, в виду ограниченности статистической информации целях анализа были использованы отдельные показатели деятельности такого крупнейшего плательщика как ОАО «РЖД»:

- доходы (от основной деятельности и прочие доходы);

¹³ Отчет о поступлении налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации по основным видам экономической деятельности №1-НОМ [Электронный ресурс]. URL: www.nalog.ru/m38/related_activities/statistics_and_analytics/forms/.

Таблица 4

Показатели корреляционной зависимости сумм начисленных налогов и сборов в консолидированный бюджет РФ от отдельных показателей

Показатель	Российская Федерация в целом	Железнодорожный транспорт
Валовая добавленная стоимость	0,959	0,703
Оборот организаций	0,970	0,795
Прибыль организаций	0,960	0,224
Основные фонды (по полной учетной стоимости)	0,968	0,687
Инвестиции в основной капитал	0,921	0,502

- расходы (от основной деятельности и прочие расходы);
- балансовая стоимость основных средств на конец года (связана, в частности, с налогом на прибыль через амортизацию, налогом на имущество).

Возможность их применения обосновывается тем, что именно результаты деятельности этого плательщика на 85–99 % определяют показатели деятельности отрасли в целом (рис. 4), что подтверждается результатами расчетов за период 2006–2016 гг.

Результаты расчетов корреляционной зависимости налоговых доходов консолидированного бюджета РФ от железнодорожного транспорта приведены в табл. 5.

Анализ корреляционной зависимости налоговых обязательств от различных количественных и стоимостных показателей деятельности железнодорожного транспорта за последние 11 лет показал, что наиболее тесная положительная связь наблюдается с показателями доходов от основной

деятельности (грузовых и пассажирских перевозок) и оплатой труда работников. Эти показатели связаны с начислением основных налогов: налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, НДС. Сокращение пассажирооборота и, как следствие, среднесписочной численностью работников компенсируется наращиванием грузооборота, доходов от грузовых перевозок, предоставлением услуг инфраструктуры и доходов от прочих видов деятельности.

Необходимо отметить, что на результаты анализа влияние оказывает ограниченность и точность имеющейся статистической информации, изменения в методологии подсчета отдельных показателей. Кроме того, расчеты были произведены без учета налоговых льгот и пониженных ставок, предоставляемых железнодорожному транспорту, по причине отсутствия такой информации в статистической налоговой отчетности. Например, средняя ставка налога на прибыль ОАО «РЖД» составляет менее 20 % по причине установления пониженных ставок субъектами РФ, которые

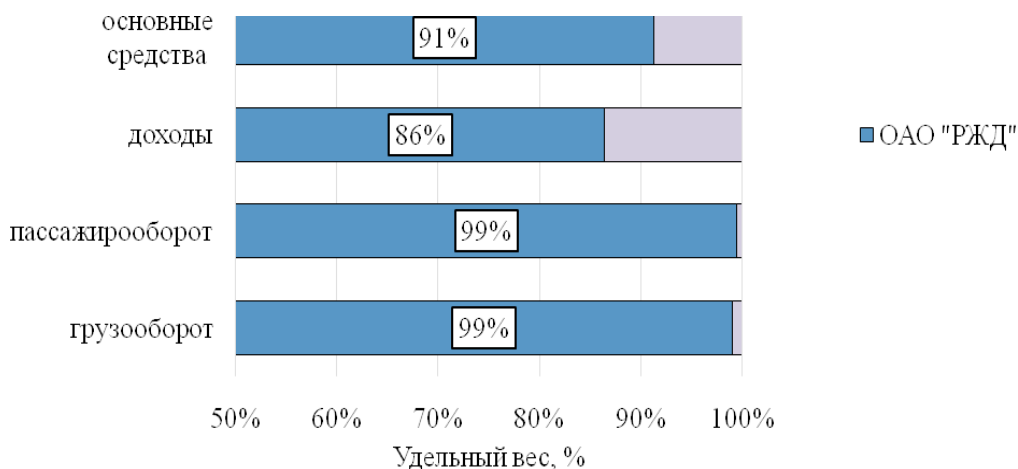


Рис. 4. Вклад ОАО «РЖД» в формирование показателей деятельности железнодорожного транспорта в 2006–2016 гг.¹⁴

¹⁴ Показатели основной деятельности ОАО «РЖД» [Электронный ресурс]. URL: <http://ir.rzd.ru/static>.

влияют на сумму налога, подлежащую уплате в региональные бюджеты по месту нахождения обособленных подразделений. Так, по итогам 2016 г. ставка составила 19,62 % в результате установления ставки в Московской, Владимирской, Астраханской

областях ставки на уровне 15,5 %, в Пермском крае – 17 %, Ханты-Мансийском автономном округе – 16 %.

Построим на основе имеющихся данных многофакторную регрессионную модель. На начальном этапе для обеспечения

Таблица 5

Показатели корреляционной зависимости сумм начисленных налогов и сборов в консолидированный бюджет Российской Федерации на железнодорожном транспорте

Показатель	Обозначение	Коэффициент корреляции
Доходы (от основной деятельности и прочие доходы)*	x_1	0,821
Направлено денежных средств на оплату труда *	x_2	0,799
Оборот организаций ж/д транспорта, млрд руб.	x_3	0,795
Балансовая стоимость основных средств на конец года*	x_4	0,781
Расходы (от основной деятельности и прочие расходы) *	x_5	0,770
Валовая добавленная стоимость (деятельность сухопутного транспорта)	x_6	0,703
Основные фонды (по полной учетной стоимости)	x_7	0,687
Среднегодовой курс доллара США	x_8	0,640
Прибыль от продаж *	x_9	0,564
Грузооборот	x_{10}	0,541
Рабочий парк груженых железнодорожных вагонов (в среднем в сутки)	x_{11}	0,508
Инвестиции в основной капитал	x_{12}	0,502
Сумма прибыли (ж/д транспорт)	x_{13}	0,224
Индексы тарифов на услуги грузового транспорта	x_{14}	-0,047
Индексы тарифов на услуги пассажирского транспорта	x_{15}	-0,592
Пассажиروоборот	x_{16}	-0,796
Среднесписочная численность работников	x_{17}	-0,822

Примечание: * по данным показателей основной деятельности ОАО «РЖД» [Электронный ресурс]. URL: <http://ir.rzd.ru/static>; данных отчетности ОАО «РЖД» [Электронный ресурс]. URL: http://ir.rzd.ru/static/public/ru?STRUCTURE_ID=32#2

обоснованности конечных результатов и избежания эффекта мультиколлинеарности исключим факторы, которые имеют высокие межфакторные связи (табл. 6).

На следующем этапе проведем пошаговый отбор факторов методом исключения из модели статистически незначимых переменных. В результате отбора было получено двухфакторное уравнение регрессии, коэффициенты которого значимы при 5 %-м уровне значимости, вида:

$$Y = -80,73 + 0,09 \times X_1 + 0,65 \times X_9,$$

где X_1 – доходы организации,

X_9 – прибыль от продаж.

Качество и точность модели подтверждается данными регрессионной статистики. R -квадрат составил 0,81, что говорит о том, что на 81 % вариация зависимой переменной (начисленных налогов и сборов) обусловлена влиянием включенных факторов. Также коэффициент множественной корреляции (множественный $R = 0,9$) показывает высокую тесноту связи с двумя включенными в модель объясняющими факторами. Расчетные значения коэффициента Стьюдента для каждого фактора превышают критические значения. Расчетный показатель критерия Фишера равен 17,59 (при критическом уровне 0,05 – модель статистически значима).

Доходы организации определяют обязательства по налогу на добавленную стоимость, в виду тесной связи с оплатой труда – обязательства по налогу на доходы физических лиц. Прибыль от продаж является определяющим фактором при исчислении налога на прибыль организаций. Низкая статистическая значимость для модели показателей, характеризующих имущество (балансовая стоимость основных средств, инвестиции в основной капитал), объясняется предоставлением в течение долгого периода времени льгот по налогу на имущество организаций в отношении железнодорожных путей общего пользования, а

также сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью. Только с 2013 г. указанное имущество перешло в состав облагаемого налогом, но по пониженной ставке. При стандартной ставке налога на имущество 2,2 % налоговые ставки составили в 2013 г. 0,4 %, в 2014 г. – 0,7 %, в 2015 г. – 1 %. Необходимо отметить, что при этом проведенный анализ подтверждает особый налоговый статус крупнейших налогоплательщиков, поскольку все-таки неучтенные в модели факторы определяют 19 % вариации налоговых обязательств.

Выводы

Анализируя опыт и результаты администрирования крупных налогоплательщиков в России, можно сделать некоторые выводы.

Тенденциями в администрировании крупных налогоплательщиков в Российской Федерации являются централизация, внедрение информационных систем и системы соглашений, что в целом соответствует общемировой практике.

Формально крупнейшие налогоплательщики – ТНК и естественные монополии – платят налогов больше, чем среднее российское предприятие. Однако данная неравномерность налоговых платежей свидетельствует не о перегрузке энергетического сектора и монополий. Реальными плательщиками налогов, перечисляемых в бюджет предприятиями естественных монополий, являются потребители. Поставщики газа, электрической и тепловой энергии, транспортники являются лишь посредниками между физическими лицами, мелкими и средними предприятиями и бюджетом. Растут акцизы и другие косвенные налоги, следом за ними растут цены и увеличивается доля оплаты товаров и услуг в расходах населения. Физических лиц много, налоги с них собирать трудно, а предприятий ТЭК и монополий мало, и с каждым можно за-

Таблица 6

Матрица коэффициентов парной корреляции

	x_1	x_2	x_3	x_4	x_5	x_6	x_7	x_8	x_9	x_{10}	x_{11}	x_{12}	x_{13}	x_{14}	x_{15}	x_{16}	x_{17}
x_1	1																
x_2	0,95	1															
x_3	0,96	0,95	1														
x_4	0,87	0,89	0,95	1													
x_5	0,99	0,95	0,97	0,89	1												
x_6	0,90	0,89	0,97	0,98	0,92	1											
x_7	0,92	0,95	0,97	0,93	0,95	0,95	1										
x_8	0,65	0,59	0,72	0,86	0,66	0,83	0,66	1									
x_9	0,24	0,27	0,24	0,39	0,16	0,30	0,11	0,52	1								
x_{10}	0,81	0,75	0,86	0,82	0,83	0,89	0,80	0,67	0,25	1							
x_{11}	0,83	0,86	0,84	0,84	0,85	0,87	0,83	0,50	0,04	0,90	1						
x_{12}	0,64	0,64	0,52	0,29	0,61	0,32	0,53	-0,13	-0,19	0,27	0,57	1					
x_{13}	-0,08	-0,08	-0,20	-0,28	-0,21	-0,33	-0,34	-0,31	0,42	-0,23	-0,15	0,17	1				
x_{14}	-0,19	-0,38	-0,28	-0,25	-0,21	-0,28	-0,35	-0,04	0,07	-0,21	-0,50	-0,07	-0,08	1			
x_{15}	-0,61	-0,68	-0,61	-0,60	-0,61	-0,58	-0,59	-0,46	-0,27	-0,47	-0,70	-0,23	-0,10	0,72	1		
x_{16}	-0,90	-0,94	-0,89	-0,89	-0,90	-0,88	-0,91	-0,73	-0,33	-0,65	-0,74	-0,45	0,14	0,39	0,76	1	
x_{17}	-0,94	-0,96	-0,96	-0,95	-0,94	-0,94	-0,96	-0,76	-0,31	-0,74	-0,78	-0,48	0,17	0,32	0,69	0,98	1

ключить налоговое соглашение и взыскать налоги.

Специальные механизмы контроля за деятельностью крупных налогоплательщиков дают налоговым органам возможность сосредоточить усилия на относительно небольшой группе налогоплательщиков. В результате показатели налогового контроля растут, а налоговая дисциплина большинства налогоплательщиков остается на прежнем низком уровне. Подобная организация налогового контроля может эффективно действовать в условиях существования большого сектора теневой экономики.

Крупные налогоплательщики получают преференции и могут экономить на издержках налогового согласования в обмен на доступ к своей информации и управле-

ние. Проведенный анализ подтвердил особый налоговый статус крупнейших налогоплательщиков, так как не обнаруживается прямой зависимости между показателями деятельности крупнейших налогоплательщиков и их налоговыми обязательствами, субъективные факторы определяют около 20 % вариации налоговых обязательств.

Налоговый контроль за крупнейшими налогоплательщиками дает государству дополнительные рычаги воздействия на корпорации и их акционеров. Можно сказать, что внедрение новых форм контроля в виде налогового мониторинга является эффективным способом государственного воздействия на крупнейшие компании и способом обеспечения прогнозируемой социальной политики.

Список использованных источников

1. Пепеляев С. Структура налоговой службы: время исправлять ситуацию // Экономика и жизнь. 2004. № 12.
2. Пепеляев С.Г. Актуальные проблемы законодательства и правоприменительной практики налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков // Правовые проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков. М.: ВолтерсКлувер, 2006.
3. Каратаев А.С., Каратаева Е.Г. Теория налогового контроля и ее обусловленность особенностями налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков // Экономические науки. 2010. № 69. С. 153–156.
4. Каратаев А.С. Налоговая политика государства в отношении крупнейших налогоплательщиков // Инновационное развитие экономики. 2011. № 2. С. 23–32.
5. Айтхожина Г.С. Особенности планирования выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. 2011. № 1. С. 190–192.
6. Белугина М.В. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков: проблемы, пути совершенствования // Инновационное развитие экономики. 2015. № 5 (29). С. 27–30.
7. Струкова Л.А. Проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков // Actualscience. 2016. Т. 2, №. 11. С. 269–271.
8. Гончаренко Л.И., Вишневецкая Н.Г. Налоговый контроль применения трансфертных цен крупнейшими налогоплательщиками: актуальны ли изменения правил? // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 2. С. 112–119.
9. Новосёлов К.В. Консолидированные группы налогоплательщиков. Кто они? // Налоговая политика и практика. 2012. № 1. С. 34–39.

10. Королева Л.П. Роль консолидированной группы налогоплательщиков в обеспечении инновационного прорыва: быть или не быть // *Journal of Tax Reform*. 2015. Т. 1, №. 2-3. С. 177–193.
11. Ильин В. А., Поварова А. И. Недостатки налогового администрирования крупного бизнеса и их влияние на региональные бюджеты // *Экономика региона*. 2017. Т. 13. Вып. 1. С. 25–37.
12. Akhand Z. Understanding the effects of coercive and persuasive tax compliance tools on large corporate taxpayers [online] // *Journal of Australian Taxation*. 2014. Vol. 16, No. 2. P. 206–258.
13. Grob P. Tax governance and justified trust [online] // *Taxation in Australia*. 2017. Vol. 52, No. 5. P. 261–265.
14. Ahmed M.A. Pakistan: wither tax reforms – the case of large taxpayers' unit, Islamabad // *Journal of Tax Reform*. 2018. Vol. 4, No. 3. P. 202–222.
15. Вараксина Н.М., Кован С.Е., Вараксина В.А. Предприятия естественных монополий в контексте крупнейших налогоплательщиков-предприятий отраслей промышленности // *Налоговый вестник*. 2000. № 1. С. 19–22.
16. Радаев В. Государство и предприниматель: отношения на микроуровне // *Вопросы статистики*. 1998. № 12. С. 3–8.

Kireenko A.P.*Ural Federal University**named after the first President of Russia B.N. Yeltsin,**Ekaterinburg, Russia***Orlova E.N.***Baikal State University,**Irkutsk, Russia***Bazhenova V.I.***Interregional Open Social Institute,**Yoshkar-Ola, Russia*

TAX ADMINISTRATION OF LARGE TAXPAYERS: GLOBAL TRENDS AND FEATURES OF RUSSIAN EXPERIENCE

Abstract. The article deals with the history and current trends of tax administration of large taxpayers in the Russian Federation. The world experience of tax administration is analyzed as regards the peculiarities of large taxpayers. The following stages of the evolution of tax administration in developed countries are highlighted: the allocation of special units controlling large taxpayers in tax administrations; structuring control functions by industry; introduction of the principle of co-operative compliance. The characteristics and conditions of implementation in the OECD countries of the concept of co-operative compliance were analyzed. The results of tax administration of large taxpayers in the Russian Federation are considered. Particular attention was paid to the first results of the introduction of tax monitoring. The stages of the development of tax administration in developed countries and the Russian Federation are highlighted. It was concluded that the tendencies in the administration of large taxpayers in the Russian Federation are centralization, the introduction of information systems and a system of agreements, which generally corresponds to global practice. The main difference of the Russian practice of tax administration of large taxpayers, which is granting them preferences in exchange for access to their information and management, is highlighted. The analysis of the indicators confirmed the special tax status of the largest taxpayers as it showed the absence of a direct relationship between the performance indicators of the largest taxpayers and their tax liabilities. It was shown that subjective factors determine about 20% of the variation of the tax liabilities of a large taxpayer. It was concluded that the introduction of new forms of control in the form of tax monitoring is an effective way of state influence on the largest companies and a way to ensure the predictable social policy.

Key words: large taxpayers; tax administration; tax risks; co-operative compliance; tax monitoring.

References

1. Pepeliaev, S. (2004). *Struktura nalogovoi sluzhby: vremia ispravliat' situatsiiu* [Structure of the Tax Service: Time to Rectify the Situation]. *Ekonomika i zhizn' [Economics and Life]*, No. 12.
2. Pepeliaev, S.G. (2006). Aktual'nye problemy zakonodatel'stva i pravoprimeritel'noi praktiki

- налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков [Current Problems of Legislation and Law Enforcement Practice in Tax Administration of the Biggest Tax Payers]. *Pravovye problemy nalogovogo administrirovaniia krupneishikh nalogoplatel'shchikov* [Legal Issues in Tax Administration of the Biggest Taxpayers]. Moscow, VoltersKluver, 2006.
3. Karataev, A.S., Karataeva, E.G. (2010). Teoriia nalogovogo kontroliia i ee obuslovlennost' osobennostiami nalogovogo administrirovaniia krupneishikh nalogoplatel'shchikov (Theory of tax control and the conditionality of the largest taxpayers in tax administration). *Ekonomicheskie nauki (Economic Sciences)*, No. 69, 153–156.
 4. Karataev, A.S. (2011). Nalogovaia politika gosudarstva v otnoshenii krupneishikh nalogoplatel'shchikov [State Tax Policy Toward the Biggest Taxpayers]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki (Innovative Development of Economy)*, No. 2, 23–32.
 5. Aitkhozhina, G.S. (2011). Osobennosti planirovaniia vyezdnykh nalogovykh proverok krupneishikh nalogoplatel'shchikov (Field tax inspections of major taxpayers). *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya: Ekonomika [Herald of Omsk University. Series Economics]*, No. 1, 190–192.
 6. Belugina, M.V. (2015). Nalogovoe administrirovanie krupneishikh nalogoplatel'shchikov: problemy, puti sovershenstvovaniia [Tax Administration of the Biggest Taxpayers: Issues, Ways of Improvement]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki (Innovative Development of Economy)*, No. 5 (29), 27–30.
 7. Strukova, L.A. (2016). Problemy nalogovogo administrirovaniia krupneishikh nalogoplatel'shchikov (Problems of the Tax Administration of the Largest Taxpayers). *Actualscience*, Vol. 2, No. 11, 269–271.
 8. Goncharenko, L.I., Vishnevskaya, N.G. (2015). Nalogovyi kontrol' primeneniia transfertnykh tsen krupneishimi nalogoplatel'shchikami: aktual'ny li izmeneniia pravil (The Main Risks of the State When Organizing the Tax Control of Transfer Pricing Rules). *Ekonomika. Nalogi. Pravo (Economics, Taxes&Law)*, No. 2, 112–119.
 9. Novoselov, K.V. (2012) Konsolidirovannye gruppy nalogoplatel'shchikov. Kto oni? [Consolidated Groups of Taxpayers. Who are They?]. *Nalogovaia politika i praktika [Tax Policy and Practice]*, No. 1, 34–39.
 10. Koroleva, L.P. (2015). Rol' konsolidirovannoi gruppy nalogoplatel'shchikov v obespechenii innovatsionnogo proryva: byt' ili ne byt' (The role of consolidated groups of taxpayers in providing innovative breakthrough: to be or not to be). *Journal of Tax Reform*, Vol. 1, No. 2-3, 177–193.
 11. Ilyin, V.A., Povarova, A.I. (2017). Nedostatki nalogovogo administrirovaniia krupnogo biznesa i ikh vliianie na regional'nye biudzhety (Failures of Big Business Tax Administration and Their Impact on Regional Budgets). *Ekonomika regiona (Economy of the Region)*, Vol. 13, Issue 1, 25–37.
 12. Akhand, Z. (2014). Understanding the effects of coercive and persuasive tax compliance tools on large corporate taxpayers [online]. *Journal of Australian Taxation*, Vol. 16, No. 2, 206–258.

13. Grob, P. (2017). Tax governance and justified trust. *Taxation in Australia*. Vol. 52, No. 5, 261–265.
14. Ahmed, M.A. (2018). Pakistan: wither tax reforms – the case of large taxpayers' unit, Islamabad. *Journal of Tax Reform*, Vol. 4, No. 3, 202–222.
15. Varaksina, N.M., Kovan, S.E., Varaksina, V.A. (2000). Predpriiatia estestvennykh monopolii v kontekste krupneishikh nalogoplatel'shchikov-predpriatii otraslei promyshlennosti [Subsidiaries of Natural Monopolies in the Context of the Biggest Taxpayers in the Manufacturing Sector]. *Nalogovyi Vestnik (Tax Bulletin)*, No. 1, 19–22.
16. Radaev, V. (1998). Gosudarstvo i predprinimatel': otnosheniia na mikrourovne [The State and the Entrepreneur: Microlevel Relations]. *Voprosy statistiki [Problems of Statistics]*, No. 12, 3–8.

Information about the authors

Kireenko Anna Pavlovna – Doctor of Economic Sciences, Professor, Chief Researcher of the Department of Financial and Tax Management, Ural Federal University named after the first President of Russia B.N. Yeltsin, Ekaterinburg, Russia (620002, Ekaterinburg, Mira street, 19); e-mail: sw.tpk.rt@mail.ru.

Orlova Elena Nikolaevna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting and Taxation, Baikal State University, Irkutsk, Russia (664003, Irkutsk, Lenin street, 11); e-mail: orlovaen@bgu.ru.

Bazhenova Vera Igorevna – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Economics and Management, Interregional Open Social Institute, Russia (424007, Yoshkar-Ola, Prokhorova street, 28); e-mail: bazvera@yandex.ru.

Для цитирования: Кириенко А.П., Орлова Е.Н., Баженова В.И. Налоговое администрирование крупных налогоплательщиков: мировые тенденции и особенности российского опыта // Вестник УрФУ. Серия экономика и управление. 2019. Т. 18, № 1. С. 104–126. DOI: 10.15826/vestnik.2019.18.1.006.

For Citation: Kireenko A.P., Orlova E.N., Bazhenova V.I. Tax Administration of Large Taxpayers: Global Trends and Features of Russian Experience. *Bulletin of Ural Federal University. Series Economics and Management*, 2019, Vol. 18, No. 1, 104–126. DOI: 10.15826/vestnik.2019.18.1.006.

Информация о статье: дата поступления 10 января 2019 г.; дата принятия к печати 9 февраля 2019 г.

Article Info: Received January 10, 2019; Accepted February 9, 2019.