Измайлов Алексей Тахирович. Налоговое администрирование и его значение в повышении собираемости налогов : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : М., 2005 147 c. РГБ ОД, 61:05-8/4368

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретическая и методологическая основы налогового администрирования 7

1.1. Сущность и содержание налогового администрирования как основы повышения собираемости налогов. 7

1.2. Факторыч влияющие на формирование налогового администрирования. 14

Глава 2.Современное состояние налогового администрирования в Российской Федерации.28

2.1. Анализ практики налогового администрирования за период 1999 - 2004 гг. 29

2.2 Вопросы взаимодействия субъектов налогового администрирования. 53

Глава 3. Направления совершенствования налогового администрирования в Российской Федерации. 70

3.1. Меры и мероприятия по решению проблем налогового администрирования, как основы повышения собираемости налогов. 70

3.2. Особенности, тенденции и перспективы развития налогового администрирования в России. 92

Заключение

Список литературы

Приложения\

**Введение к работе**

Переход России к рыночной экономике и интеграция в международное экономическое сообщество определили необходимость радикальной перестройки налоговых отношений путем проведения налоговой реформы. Налоговая реформа, направленная на создание эффективной налоговой системы, развитие экономики и увеличение валового внутреннего продукта находится на завершающем этапе. Основные меры по совершенствованию налоговой системы, которые заключаются в ее упрощении, повышении экономической обоснованности взимаемости налогов и сборов, снижении налоговой нагрузки на экономику, в настоящее время уже осуществлены.

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2005 году» от 12 июля 2004 года в качестве основной проблемы, требующей решения в области налоговой реформы, указывается, что «налоговая реформа пока в малой степени затрагивает вопросы налогового администрирования». При этом подчеркивается, что «работу налоговых инспекций следует оценивать по таким показателям, как строгое выполнение требований налогового законодательства и качество работы с налогоплательщиком».

Снижение налоговой нагрузки на экономику сопровождается уменьшением поступлений налоговых доходов в бюджет. Восполнить выпадающие налоговые доходы необходимо за счет дополнительных мер, основными среди которых является повышение собираемости налогов и совершенствование налогового администрирования. Уровень собираемости налогов является индикатором качества функционирования системы налогового администрирования. Налоговое администрирование является основой для повышения собираемости налогов. В период с 1999 по 2004 гг. уровень собираемости налогов составлял не более 70% к максимальной сумме налоговых поступлений1. Данный результат позволяет сделать вывод об актуальности исследования системы налогового администрирования, выявления и решения проблем в функционировании данной системы. Нельзя решить проблемы, негативно влияющие на собираемость налогов без создания современной, адаптированной к рыночной экономике системы налогового администрирования, что также подтверждается зарубежным опытом в области налоговых отношений.

Однако в настоящее время, проблемы налогового администрирования существуют, как в области его практического функционирования, так и в области теории.

В России понятие «налоговое администрирование» было внесено в теорию и методологию налоговых отношений с переходом на рыночную экономику. К настоящему времени выполнен круг исследований, посвященных аспектам сущности и содержания, а также практическим вопросам налогового администрирования. Эти направления нашли отражение в работах Анашкина А.К., Бобоева М.Р., Груниной Д.К., Дадашева А.З., Кашина В.А., Князева В.Г., Красницкого В.А., Мишустина М.В., Оспанова М.Т., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Паскачева А.Б., Перонко И.А., Ханафеева Ф.Ф., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Юткиной Т.Ф. и др. Вместе с тем до настоящего времени не достигнуто единства мнений относительно определения сущности данной проблемы. Недостаточно изучены вопросы содержания, комплексного формирования и функционирования налогового администрирования.

Значительная часть научных работ охватывает только правовые и организационные аспекты налогового администрирования. Недостаточно уделено внимание теоретическому обоснованию налогового

администрирования, анализу факторов, влияющих на его формирование, вопросам перспективного развития налогового администрирования в России.

Необходимость решения теоретических и практических вопросов налогового администрирования как основы для повышения собираемости налогов предопределила актуальность темы исследования.

Целью исследования является разработка и научное обоснование комплекса теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию налогового администрирования в России. Поставленная цель определила задачи исследования:

1. Изучить теоретическую основу налогового администрирования, определить его сущность, содержание и значение в повышении собираемости налогов.

Проанализировать практику функционирования системы и субъектов налогового администрирования, определить ее недостатки и возможность их устранения.

Разработать предложения по совершенствованию налогового администрирования, определить особенности, тенденции и перспективы его развития в России.

Объектом исследования является налоговое администрирование, как основа повышения собираемости налогов.

Предмет исследования - сущность, содержание и практика налогового администрирования на современном этапе экономического развития России.

Теоретическую и методологическую основу исследования составили научные труды российских ученых по вопросам налоговых отношений. В основу были положены материалы научно-исследовательского Финансового института Министерства финансов Российской Федерации, Государственного научно-исследовательского института развития налоговой системы Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации, кафедры экономики и управления Всероссийской Государственной Налоговой Академии Министерства Российской Федерации по налогам и сборам. При проведении исследования использовались практические материалы Конституционного Суда Российской Федерации, Государственной Думы Федерального собрания России, Администрации Президента Российской Федерации, Счетной палаты Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, Министерства финансов России, Министерства экономического развития и торговли России, Министерства Российской Федерации по налогам и сборам2, Государственного таможенного комитета Российской Федерации, статистические данные Государственного комитета Российской Федерации по статистике, законодательство Российской Федерации. В работе также были использованы материалы российских средств массовой информации. Методика исследования основана на использовании диалектической логики и системного подхода. В процессе работы применялись общенаучные методы и приемы: моделирование, группировка, прогнозирование, абстрактно-логические и сравнительно-исторические методы, что позволило получить достоверные научные знания и наиболее полно организовать научный поиск для достижения поставленной цели и решения исследовательских задач. Для обобщения зарубежной и российской практики налогового регулирования применялись методы статистической обработки данных, методы сопоставления, использовались сравнительный анализ и синтез.

## Сущность и содержание налогового администрирования как основы повышения собираемости налогов

В России термин «налоговое администрирование» был внесен в теорию и методологию налоговых отношений с переходом на рыночную экономику. В настоящее время он нашел широкое применение в научных работах, выступлениях российских ученых, должностных лиц и политических деятелей. Однако ни в Налоговом Кодексе РФ (далее НК РФ), ни в других законодательных актах, регулирующих налоговые отношения легального толкования научного понятия, которое выражается данным термином, не существует. В условиях реформирования экономики России, когда совершенствованию налогового администрирования со стороны государства придается значение одного из основных направлений развития налоговых отношений, вопрос толкования терминологии, используемой в процессе постановки цели и задач, является одним из приоритетных.

Президент России в своем бюджетном послании Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2004 году» говорит о мерах повышения уровня налогового администрирования как о важном направлении налоговой политики. В послании отмечено, что «совершенствование налогового администрирования не только является потенциальным резервом для дальнейшего снижения налогового бремени, но и необходимо в целях обеспечения равенства конкурентного режима для добросовестных налогоплательщиков».3 Из доклада Министерства финансов Российской Федерации также следует, что одним из основных направлений налоговой реформы на 2003-2005 г. является улучшение налогового администрирования как одного из условий повышения уровня собираемости налогов и сборов.

Однако в настоящее время существует несколько основных определений исследуемого объекта:

система управления налоговыми отношениями;

система управления налогами и налогообложением;

организация и осуществление деятельности субъектов налогового контроля за соблюдением налогового законодательства.

На современном этапе реформирования экономики России в условиях решения сложнейших задач при выполнении социально-экономических программ Правительства Российской Федерации существование различных определений одного и того же понятия «налоговое администрирование» неприемлемо. В этой связи, очевидно, что легальное определение теоретической и методологической основ «налогового администрирования» является актуальным вопросом, так как при отсутствии однозначного определения существует объективная вероятность неоднозначного толкования данного понятия, что, несомненно, может стать причиной низкого качества выполнения поставленных руководством страны задач и соответственно негативно повлиять на уровень собираемости налогов.

Принимая во внимание общелогические принципы, а именно принцип запрещения противоречия, согласно которому «невозможно, чтобы одно и то же вместе было и не было присуще одному и тому же и в одном и том же смысле» [80. Т.21, с. 133], а также, что каждое слово (а тем самым и каждая фраза, каждое утверждение) должно иметь - во всяком случае, в каждом конкретном контексте - единственное значение [80. Т.21, с. 133], необходимо констатировать, что «если в результате некоторого рассуждения приходят к противоречию, это свидетельствует либо о несовместимости (противоречивости) посылок этого рассуждения, либо о допущенных в нём самом ошибках, либо, наконец, о непригодности, неприемлемости той логической системы, в рамках которой это рассуждение проводится» [80. Т.21, с.133].

## Анализ практики налогового администрирования за период 1999 - 2004 гг.

Как показал проведенный анализ, в период с 1999 по 2004 гг. в целом по России зарегистрированные в государственных органах в установленном порядке налогоплательщики, уклонялись от постановки на учет в налоговых органах, не проходили переучет, представляли так называемую нулевую отчетность или вообще не представляли законодательно установленной отчетности. Возникла проблема «фирм-однодневок», которые использовались недобросовестными налогоплательщиками для разработки и применению схем уклонения от уплаты налогов. Для регистрации использовались поддельные документы, разные организации регистрировались по одному юридическому адресу. Процедура ликвидации организаций была усложнена и многие организации не доводили ее до конца, числясь в налоговых органах на стадии ликвидации длительное время. При этом действующим законодательством не были предусмотрены меры ответственности юридических лиц, не осуществляющих хозяйственную деятельность в течение длительного времени и не прошедших процедуру ликвидации.

В частности, в 2000 году Счетной палатой были проведены контрольные мероприятия. В результате выявлены 475 тыс. организаций, или свыше 40 % от общего количества зарегистрированных, не представляющих отчетность о своей деятельности, получаемых доходах либо представляющих «нулевую» отчетность и не уплачивающих установленные платежи. По состоянию на 1 января 2001 года за ними числилась задолженность по уплате налогов в бюджеты всех уровней в размере более 2,5 млрд. рублей, в том числе в федеральный бюджет - свыше 1 млрд. рублей.15

При проверке Счетной палатой16 в Свердловской области было установлено, что по состоянию на 1 января 2002 года уклонялись от постановки на налоговый учет 4977 юридических лиц, или 4,9 % от общего количества юридических лиц, зарегистрировавших свою деятельность, и 9349, или 7 %, предпринимателей, осуществляющих свою деятельность без образования юридического лица. Кроме того, 45,8 тысяч, или 47,4 %, хозяйствующих субъектов, состоящих на учете в налоговых органах, не предоставляли отчетность о своей деятельности и декларации о полученных доходах или сдавали «нулевые» балансы.

С 1 июля 2002 года налоговые органы стали контролировать регистрацию налогоплательщиков, однако практика уклонения организаций от налогового учета и контроля продолжалась. По состоянию на 1 января 2003 года уклонялись от постановки на налоговый учет 6936 юридических лиц, 1611,8 тыс. хозяйствующих субъектов (48,6 % от общего количества состоящих на учете в налоговых органах) не представляли отчетность о своей деятельности и декларации о доходах или сдавали «нулевые» балансы. По состоянию на 1 января 2003 года за организациями и предпринимателями, не представившими отчетность или представившими «нулевые» балансы, числилась задолженность в бюджеты всех уровней в размере 124,777 млрд. рублей.

Анализ результатов исследования позволил сделать вывод, что в основном проблемы в области учета налогоплательщиков были связаны с недостаточной проработанностью нормативно-правовых актов, регулирующих государственную регистрацию юридических лиц. В частности, Федеральный закон № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц» был принят только 8 августа 2001 года. Отсутствие данного Закона, безусловно, уменьшало эффективность налогового администрирования. Однако после его принятия результаты контрольной работы по учету налогоплательщиков оставались на низком уровне, что не позволило решить проблемы в данной области и положительно повлиять на уровень собираемости налогов.

## Меры и мероприятия по решению проблем налогового администрирования, как основы повышения собираемости налогов

В результате исследования установлено, что основной причиной низкого уровня собираемости налогов в 1999 - 2004 гг. было уклонение налогоплательщиков от уплаты налогов, что, несомненно, является противоправным деянием, нарушающим основные принципы налоговых отношений. Однако в данный период интенсивно развивалась концепция, согласно которой существует законный способ обхода уплаты налогов с применением всех предоставленных законодательством льгот, налоговых освобождений и других законных приемов и способов, а также выбор между различными вариантами деятельности юридического лица и размещения его активов для достижения возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств [162, с.6-10]. Данная концепция получила название «налоговая оптимизация». Результаты анализа научных работ российских ученых и практики налогового администрирования позволили выявить противоречия между двумя понятиями «налоговая оптимизация» и «уклонение от уплаты налогов», которые заключаются в определении границы между легитимными и не легитимными методами сокращения налогоплательщиками налоговых платежей. Данная проблема состоит из нескольких блоков вопросов и соответственно ее решение требует системного подхода.

Первый блок включает в себя вопросы законодательного разграничения методов оптимизации налоговых платежей от случаев уклонения от уплаты налогов. Основной предпосылкой возникновения данных вопросов является отсутствие в законодательстве нормы и критериев, позволяющих разграничить данные понятия.

Отсутствие в законодательстве четкого разграничения между налоговой оптимизацией и уклонением от уплаты налогов приводит к произвольной трактовке сущности данных явлений, как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны субъектов налогового администрирования, что негативно влияет на налоговый климат и уровень собираемости налогов.

В частности, в средствах массовой информации вице-премьер России А.Л. Кудрин заявил [197], что Правительство Российской Федерации будет «давить» на крупные нефтяные компании, чтобы «получить сэкономленные ими налоги, если только не будет доказано, что нефтяники использовали «лазейки в законодательстве» законно». Также А.Л. Кудрин сообщил [197], что крупным нефтяным корпорациям, минимизировавшим налогообложение в конце 1990-х -начале 2000-х, придется компенсировать государству ущерб от применения «налоговых схем». Признавая наличие лазеек в налоговом законодательстве, А.Л. Кудрин заявил, что наказаний не последует только за те лазейки, «пользоваться которыми было разрешено». Однако критерии, по которым определяются «разрешенные» схемы в интервью не уточнялись. В тоже время вице-премьер А.Л. Кудрин сообщил, что «нефтяные компании сейчас активно консультируются с министерством по налогам и сборам».

В тоже время, премьер-министр России М. М. Касьянов, заявил: «Если законные действия по оптимизации налогообложения признаются незаконными задним числом, то к этому я отношусь отрицательно. По той простой причине, что в законе были дырки, позволявшие оптимизировать платежи. Налоговый кодекс не запрещал «ЮКОСу» и другим компаниям проводить сделки через внутренние офшоры. Значит, те ведомства, которые «уколы делают, градусники ставят», в общем «практикуют», должны были немедленно сделать все, чтобы эти дыры ликвидировать. А раз они три года только не очень громко критиковали, тогда и ответственность за это должны нести. Но не только министр по налогам, министр финансов, но и все правительство несет ответственность, и я тоже. Если действия допускались законом, то мы и должны сегодня руководствоваться критериями закона, а не понятием справедливости» [197].