Камалиев Тимур Шамильевич. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Камалиев Тимур Шамильевич; [Место защиты: Рос. ун-т кооп.].- Москва, 2009.- 177 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/2477

**Содержание к диссертации**

Введение

1. Теория, методология, законодательная и нормативная база налогового администрирования 10

1.1. Сущность и методы налогового администрирования 10

1.2. Законодательная и нормативная база налогового администрирования 24

1.3. Особенности налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков 34

2. Анализ организации и эффективности налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков газовой отрасли 57

2.1. Организация налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков 57

2.2. Эффективность налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков газовой отрасли 64

2.3. Анализ проблем, связанных с несовершенством законодательной и нормативной базы налогового администрирования 73

3. Направления совершенствования налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков 92

3.1. Планирование выездных налоговых проверок, содержание и методы предпроверочных мероприятий налогового контроля 92

3.2. Методика и результативность предпроверочного анализа 105

3.3. Предложения по уточнению и изменению отдельных положений Налогового кодекса РФ 134

Заключение 146

Литература 154

Приложения 168

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Обеспечение полного и устойчивого сбора налогов и других обязательных платежей является важнейшим условием стабилизации финансовой системы государства. Решение этой задачи связывается в настоящее время с налоговым администрированием.

Повышение уровня налогового администрирования в настоящее время определено как важное направление налоговой политики, как потенциальный резерв дальнейшего снижения налогового бремени, обеспечения равенства конкурентного режима для добросовестных налогоплательщиков и снижения издержек, связанных с функционированием налоговой системы.

Совершенствование налоговой системы Российской Федерации направлено на формирование оптимальных отношений между бизнесом и государством. Важнейшим направлением этой работы является улучшение качества налогового администрирования налогоплательщиков. В первую очередь это касается крупнейших налогоплательщиков, вклад которых в формирование бюджета Российской Федерации постоянно возрастает и составляет по разным источникам от половины до трех четвертей всех налоговых поступлений. В достижении положительной динамики этого показателя значительную роль сыграло выделение группы крупнейших налогоплательщиков в качестве самостоятельного объекта налогового администрирования. Однако определенное обособление и становление налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков воспринимается и оценивается неоднозначно как со стороны налогоплательщиков, так и с позиции ее соответствия принятой в стране структуры государственного устройства и системы управления.

В настоящее время администрирование крупнейших налогоплательщиков осуществляется на основе общих положений Налогового кодекса РФ (далее НК РФ), в котором нет соответствующего отражения их специфических особенностей. Вся специфика налогового администрирования этой категории налогоплательщиков отражается в подзаконных актах налогового ведомства: приказах, инструкциях, методических указаниях, положениях, которые нередко не соответствуют положениям НК РФ. Тем не менее, многие ученые и специалисты отмечают наличие существенных особенностей их администрирования. Нередко высказываются противоположные мнения по оценке положительных и отрицательных сторон складывающейся системы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков. К дискуссионным вопросам относятся основания и степень участия налоговых администраций различных уровней управления в администрировании крупнейших налогоплательщиков, методы осуществления отдельных этапов налогового администрирования, оценка эффективности налогового администрирования, учет отраслевой специфики отдельных групп крупнейших налогоплательщиков.

Степень научной разработанности. Общие вопросы теории, практики организации и методов налогового администрирования рассматриваются в работах: Аронова А.В., Арутюнова А.А., Борьяна Ю.Б., Гончаренко Л.И., Груни-ной Д.К., Дадашева А.З., Дорофеевой Н.А., Игнатовой Т.В., Кашина В.А., Ки-риной Л.С., Князева В.Г., Князевой О.В., Красницкого В.А, Мироновой О.А., Непесова К.А., Павловой Л.П., Панского В.Г., Паскачева А.Б., Перонко И.А., Пономарева А. И., Ханафеева Ф.Ф., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Юткиной Т.Ф. и др. Научные исследования налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков развиваются с некоторым отставанием от становления самой системы. Этому вопросу посвящены работы: Адамова Н.А., Брызгалина А.В., Вахитова P.P., Воскресенского С.С., Горулько И.А., Ефимова А.В., Зре-лова А.П., Кудряшовой Е.В., Осокиной И.В., Пепеляева С.Г., Разгулина СВ., Шевцовой Т.В., Черника Д.Г. В них дискуссируется целесообразность построения обособленной системы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, формы участия в ней налоговых органов различных уровней управления. Анализируется зарубежный опыт, оценивается эффективность налогового администрирования, обосновываются отдельные предложения по необходимости совершенствования законодательной базы, подверга ется критике достаточно сложный и не вполне совершенный механизм контроля за деятельностью крупнейших налогоплательщиков.

Вместе с тем актуальными и недостаточно исследованными остаются вопросы формирования законодательной и нормативной базы, организации и методов налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков с учетом присущих им особенностей, что определило выбор цели и задач исследования.

Цель и задачи исследования заключается в теоретическом обосновании и выработке предложений по развитию и совершенствованию налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков.

Для реализации поставленной цели решены следующие задачи:

- исследованы теоретические основы, уточнена сущность и выявлены особенности налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков;

- изучен зарубежный опыт налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков;

- проанализирована законодательная и нормативная база, регламентирующая налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков и обоснованы предложения по ее совершенствованию;

- исследована эффективность деятельности межрегиональной инспекции по администрированию крупнейших налогоплательщиков газовой отрасли и выявлены влияющие на нее факторы;

- исследованы результаты контрольной деятельности межрегиональной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам и выявлены типичные налоговые нарушения и причины их совершения;

- обоснованы предложения и методические рекомендации по совершенствованию налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков.

Предметом исследования выступают налоговые отношения между крупнейшими налогоплательщиками и государством.

Объект исследования - крупнейшие налогоплательщики газовой отрасли, администрируемые межрегиональной инспекцией ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам №2. Исследования проводились на основе опыта деятельности указанной инспекции по налоговому администрированию организаций в сфере разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации природного газа.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды и методологические разработки отечественных и зарубежных ученых в области налогового администрирования в целом и крупнейших налогоплательщиков в частности.

При проведении исследований по избранной теме применялись следующие методы: абстрактно-логический, статистико-экономический, горизонтальный, вертикальный и трендовый анализ, расчетно-конструктивный, экспериментальный и др.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации по вопросам администрирования крупнейших налогоплательщиков, справочные материалы и рекомендации налоговых органов, арбитражная практика, открытые данные существующих форм отчетности по результатам отдельных этапов налогового администрирования и статистическая отчетность по этому вопросу.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации по вопросам администрирования крупнейших налогоплательщиков, справочные материалы и рекомендации налоговых органов; научная литература по отечественному и зарубежному опыту администрирования крупнейших налогоплательщиков, открытые данные существующих форм отчетности по результатам отдельных этапов налогового администрирования и статистическая отчетность по этому вопросу.

Основные научные результаты исследования, полученные автором. Научная новизна исследования состоит в разработке теоретических, методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, позволивших выявить его специфику, предложить систему мер по ее учету в практике налогового администрирования.

Наиболее существенные результаты, полученные в ходе исследования и представляющие научную новизну:

• уточнена сущность понятия «налоговое администрирование», положенного в основу данного исследования;

• определены и систематизированы специфические особенности крупнейших налогоплательщиков, предложены меры по их учету в практике налогового администрирования, что обеспечило целенаправленный системный подход к обоснованию рекомендаций по совершенствованию организации и методов их налогового администрирования;

• дана оценка результатов налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков газовой отрасли, при которой выявлена тенденция ухудшения количественных и качественных показателей контрольной деятельности межрегиональной инспекции;

• выявлены наиболее распространенные налоговые нарушения по основным налогам, взимаемым с крупнейших налогоплательщиков газовой отрасли, вскрыты их причины: занижение цен реализации, необоснованное завышение расходов, связанных с производством и реализацией продукции, неправомерное предъявление к возмещению суммы налога на добавленную стоимость по услугам транспортировки на экспорт и предложены пути их предупреждения, что позволяет сконцентрировать контрольную деятельность и повысить ее эффективность;

• обоснованы предложения по совершенствованию организации и методов налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков газовой отрасли, включающие разработанную и апробированную методику предпрове-рочного анализа, применение которой повысит результативность выездных налоговых проверок;

• выявлены недостатки существующей законодательной базы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков и обоснованы предложе ния по ее совершенствованию, включая внесение дополнений в НК РФ, что позволит обеспечить четкость и стабильность отношений налоговых органов с крупнейшими налогоплательщиками, и повысит эффективность их налогового администрирования.

Практическая значимость исследования состоит в том, что разработанные предложения и рекомендации по систематизации теории и практики налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков с учетом особенностей их деятельности позволят повысить эффективность налоговой системы страны. Применение рекомендуемой автором методики предпрове-рочного анализа крупнейших налогоплательщиков позволит сконцентрировать контрольную деятельность налоговых органов на наиболее значимых моментах и повысить ее результативность. Разработанные и апробированные методы выявления и расследования распространенных налоговых нарушений по основным налогам могут использоваться в практике налогового администрирования. Предложения автора по совершенствованию законодательной базы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков могут быть использованы при внесении изменений в Налоговый кодекс РФ по этому вопросу.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертации и выводы, полученные в результате исследования, докладывались на научных конференциях «Российского университета кооперации» в 2007-2008 годах, на семинаре по обучению сотрудников территориальных налоговых органов управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации формам и методам проведения выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков с учетом их отраслевой специфики — газовая отрасль (сентябрь 2008 года), на Всероссийском совещании - семинаре с работниками налоговых органов по вопросам методологии и организации контрольной работы налоговых органов (ноябрь 2008 года), используются в учебном процессе по курсу «Налоговое администрирование». Полученные практические результаты исследований по выявлению особенностей администрирования крупнейших налогоплательщиков и предложенная методика предпроверочного анализа используются в практической деятельности межрайонных инспекций ФНС России: № 9 по Московской области (справка от 30.12.08 №01-22/0364) и по крупнейшим налогоплательщикам по Московской области (справка от 30.12.2008 №01-60/00536).

Предложения по совершенствованию законодательства по вопросам налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков приняты к рассмотрению комитетом по бюджету и финансам Государственной думы РФ (справка от 22.01.2009 № 341).

Основные содержание диссертации опубликовано в 8 научных работах (в том числе три в журналах, входящем в список ВАК РФ) общим объемом 2,96 печатных листа, в том числе 2,8 печатных листа авторские.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка используемой литературы, приложений. Она содержит 14 таблиц, 5 рисунков и 5 приложений.

## Сущность и методы налогового администрирования

Обеспечение полного и устойчивого сбора налогов и других обязательных платежей является важнейшим условием стабилизации финансовой системы государства. Решение этой задачи связывается в настоящее время с налоговым администрированием.

Повышение уровня налогового администрирования в Бюджетном послании Президента Федеральному собранию «О бюджетной политике в 2004 году» определено как важное направление налоговой политики, как потенциальный резерв дальнейшего снижения налогового бремени, обеспечения равенства конкурентного режима для добросовестных налогоплательщиков и снижения издержек, связанных с функционированием налоговой системы [47].

В России термин «налоговое администрирование» был внесен в теорию и методологию налоговых отношений с переходом на рыночную экономику. Под администрированием толковые словари, как правило, понимают управление посредством приказов и распоряжений, часто без учета конкретных условий работы, существа дела [55]. Вероятно, на настоящий момент такое определение не лишено доли истины.

Одним из первых в России о сущности налогового администрирования упоминает в 1997 году Оспанов М.Т. в работе «Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений» [113]. В ней налоговое администрирование понимается как осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий, установленных ей государством и налоговым законодательством. Главная составная часть его - система управления налогами. Она, включает комплекс мер: по оптимизации структуры налогов; по совершенствованию механизма их взимания, налогового учета и отчетности; по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов; по соблюдению установленных налоговым законодательством прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков; по распределению налоговых поступлений между бюджетами разных уровней; по сбору и анализу получаемых результатов; по подготовке предложений по повышению их эффективности; гармонизации налоговых отношений всех участников процесса налогообложения.

Достаточно сходно с М.Т. Оспановым понимание сущности налогового администрирования изложено В.А. Красницким, который считает, что налоговое администрирование, есть система управления налоговыми отношениями, основная задача которой выработать их новые формы, адекватные состоянию производительных сил. Помимо основной задачи, налоговое администрирование, по мнению В.А. Красницкого, решает также задачи: прогнозирования налоговых поступлений на среднесрочную перспективу на основе прогнозных расчетов роста доходности экономики; разработки новых концепций налогообложения; составления налоговых обоснований осуществления протекционистской политики внешнеэкономической деятельности [92].

Подобно В.А. Красницкому, И.А. Перонко рассматривает налоговое администрирование как систему управления государством всем комплексом налоговых отношений. Он включает в него: прогнозирование налоговых поступлений; утверждение бюджета по налогам; оптимизацию налоговых ставок и их долевое распределение; оценку налогового потенциала региона и т.д. [119].

Чухнина Г.Я. более узко определяет сущность налогового администрирования, как организацию и осуществление эффективной деятельности субъектов налогового контроля [138].

## Организация налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам газовой отрасли № 2 находится в г. Москве. Руководство инспекцией осуществляют начальник и три заместителя начальника. Каждый заместитель курирует отдельную область деятельности инспекции. Инспекция, в соответствии с Приказом ФНС России от 22 октября 2004 г. № САЭ-3-15/8 «Об утверждении типовой структуры межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам», состоит из 3 выездных отделов, 2 камеральных отделов, 2 аналитических, юридического отдела, отдела информатизации, отдела урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства, отдела работы с налогоплательщиками, отдела налогового аудита, административного отдела, отдела обеспечения, последние три из которых, находятся в непосредственном подчинении начальника инспекции (Рис.2). Каждый отдел взаимосвязан со всеми остальными, это определено регламентами о взаимодействии.

Инспекция осуществляет налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в сфере разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации природного газа. Она входит в единую централизованную систему налоговых органов. Инспекция находится в непосредственном подчинении Федеральной Налоговой Службы. В своей деятельности инспекция руководствуется Конституцией Российской Федерации, НК РФ, другими федеральными законами, указами и распоряжениями Президента Российской Федерации, постановлениями и распоряжениями Правительства Российской Федерации, правовыми актами Министерства финансов РФ, а также нормативными актами органов государственной власти субъектов Российской Федерации.

title3 Планирование выездных налоговых проверок, содержание и методы предпроверочных мероприятий налогового контроля title3

В структуре холдинга ОАО «Газпром» организована система внутреннего контроля и аудита за деятельностью дочерних и зависимых компаний, в первую очередь, как инвестора в рамках контроля над реализацией и финансированием инвестиционных проектов, осуществляющихся силами дочерних компаний, являющихся заказчиками. Во вторую очередь, с целью исключить или минимизировать налоговые риски. Кроме того, в рамках подготовки консолидированной отчетности по финансово-хозяйственной деятельности холдинга, ежегодно осуществляется независимый аудит компаний, входящих в холдинг. Таким образом, холдинг ОАО «Газпром» ежегодно, на законных основаниях, осуществляет расходы на устранение возможных налоговых ошибок.

Анализ проблем, связанных с несовершенством законодательной базы и оценкой эффективности налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков газовой отрасли показали, что эффективность контроля напрямую зависит от тщательного, всеобъемлющего и грамотного предпроверочно-го анализа и предварительных тематических выездных налоговых проверок.

Выездные налоговые проверки конкретных крупнейших налогоплательщиков проводятся, как правило, с периодичностью один раз в 2 года. [104 С. 127]. При этом учитываются возможности соответствующих отделов межрегиональной инспекции и необходимость обеспечения сплошного контроля за весь период деятельности организации, базируясь на положении ст.89 «Выездная налоговая проверка» НК РФ о том, что выездной налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествующие году проведения проверки. Основополагающим принципом планирования выездных налоговых проверок должен стать одновременный и обоснованный отбор кандидатов на проверку. ФНС России подчеркивает необходимость одновременной проверки зависимых компаний и наиболее значимых контрагентов. Отбирать компании и обосновывать выбор конкретного налогоплательщика должна Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам. Таким образом, будет реализован первый уровень планирования в субъекте Федерации.

Второй уровень планирования предполагает проверки крупнейших налогоплательщиков регионального уровня, состоящих на учете в данном субъекте РФ, а также проверки контрагентов крупнейших налогоплательщиков, состоящих на учете в других субъектах РФ.

Управления ФНС России по субъекту Федерации при проверке своего крупнейшего налогоплательщика должны определить круг проверяемых объектов по тем же принципам (значимые контрагенты, взаимозависимые компании). Каждому управлению нужно подготовить предложения для включения налогоплательщиков в свой план проверок и в план проверок других управлений.