



А.П. Абрамов

ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

А.П. Абрамов

ВВЕДЕНИЕ
В НАЛОГОВОЕ
АДМИНИСТРИРОВАНИЕ



Издательство Томского университета
2005

УДК 336.2
ББК 65.9(2)26
А 161

Рецензенты:

А.А. Земцов, д-р экон. наук
Л.С. Гринкевич, д-р экон. наук

Абрамов А.П. Введение в налоговое администрирование. —
А 161 Томск: Изд-во Том. ун-та, 2005. — 164 с.

ISBN 5-7511-1909-6

В монографии рассматривается система государственного налогового менеджмента и его подсистема налогового администрирования. Раскрываются понятие налогового производства и его сущность. Показывается причинно-следственная взаимосвязь методологии налогообложения, налогового производства и налогового администрирования.

Приведен обзор зарождения, развития и современного состояния налогового администрирования, системы налоговых органов и их функционирования за рубежом и в России. Проанализированы основные тенденции и определены направления дальнейшего совершенствования налогового администрирования.

Для преподавателей и студентов экономических специальностей, работников налоговых органов и всех, кто интересуется вопросами государственного налогового менеджмента.

УДК 336.2
ББК 65.9(2)26

ISBN 5-7511-1909-6

© А.П. Абрамов, 2005

ПРЕДИСЛОВИЕ

Проблемы финансового администрирования являются чрезвычайно актуальными, что связано с целым рядом аспектов их изучения и функционирования.

Прежде всего – историко-эволюционный¹.

Можно говорить об административно-управленческом аспекте, который связан с существующей финансовой системой². Одна из главных проблем – отсутствие единого концептуального подхода, что выразилось в «несистемном» характере финансовой системы.

Следующий аспект – затратный, на финансовую систему тратятся немалые ресурсы³.

Второй аспект тесно связан с первым, так как в этом же учебнике ряд статей затрат относится к другим разделам⁴. К тому же все эти затраты, какими бы скромными они ни казались по сравнению с расходами других стран⁵, являются вычетами из налогов и других доходов бюджета⁶. И наконец, третий аспект, функциональный⁷, которого собственно и касается предлагаемая вниманию работа. А.П. Абрамов опубликовал целый ряд работ, обобщением которых и является данная моно-

¹ Земцов А.А., Островская Т.М. Финансовое администрирование России. Томск: НТЛД, 2003. С. 16.

² Земцов А.А. Федеральная финансовая система РФ (с 03.2004). Томск. 2005.

³ Земцов А.А. Администрирование финансовых потоков // ПФУ-6. Томск, 2005. С. 55–58.

В 2003 г. Доля расходов на осуществление деятельности финансовых и налоговых органов в расходах на государственное управление составила 63,5%. – Бюджетная система РФ. М., 2004. С. 251.

⁴ Так, в 2003 г., расходы на таможенные органы и органы налоговой полиции составили в расходах на правоохранительную деятельность соответственно 5,07 и 2,9%. – Там же. С. 304.

⁵ Улюкаев А.В. Проблемы государственной бюджетной политики. М., 2004. С. 252–253.

⁶ Земцов А.А. Администрирование финансовых потоков // ПФУ-6. Томск, 2005. С. 55–58.

⁷ Пять основных функций. – См.: Земцов А.А. Федеральная финансовая система РФ (с 03.2004). Томск, 2005.

графия, открывающая серию публикаций по налоговому администрированию. Ее основные задачи: заложить терминологическую и концептуальную базы для дальнейших исследований, описать основное содержание налогового администрирования как в историческом плане, так и в международном, чтобы совершенствование его современного состояния было фундаментальным и эффективным.

В дальнейшем принципиальная схема конкретного администрирования может стать основой фискального администрирования – как содержание соответствующей функции абстрактной (теоретической) финансовой системы.

Сильной стороной налогового администрирования, предлагаемого А.П. Абрамовым, является детальное знание реального процесса налогового администрирования на уровне субъекта, при использовании актуальных публикаций (отраслевых и общефинансовых). Естественно, что ряд подходов будет уточняться, что связано с зависимостью указанной сферы от нормативной базы, теоретических разработок и позиции автора, как налогового администратора, преподавателя и ученого одновременно.

ВВЕДЕНИЕ

Важным фактором экономических успехов страны является качество институтов государственной власти, с одной стороны, и качество законов и политических решений, с другой. Это особенно верно применительно к налогообложению, где границу между налоговой системой (налоговым законодательством, налоговой политикой) и налоговым администрированием (институтом налоговой службы) провести не так просто, как в других областях экономической политики. Хорошее налоговое администрирование – это хорошая налоговая политика. Самая лучшая налоговая политика, которая «не работает», поскольку налоговое администрирование не способно провести ее в жизнь, – заслуживает низкой оценки.

Фактически полное отсутствие налоговых отношений на протяжении длительного периода функционирования в России социалистического народного хозяйства потребовало при переходе к рыночным отношениям создания российской налоговой системы практически с нуля. При этом пришлось столкнуться с двумя группами естественных трудностей. Первая выражается в отсутствии опыта налоговых начинаний у государственных органов. Вторая связана с почти полной утратой населением налоговой культуры.

Реформа налоговой системы России 1991–1992 гг. была поистине революционной. Однако сформированная в сжатые сроки фактически путем копирования западных, налоговая система оказалась низкоэффективной применительно к российской действительности. Несовершенство действующей в России налоговой системы и ее составной части – налогового администрирования – подтверждается проявлением ряда негативных тенденций в экономике, таких как:

- отсутствие реального объема налоговых поступлений;
- отсутствие роста налоговой базы;
- увеличение количества способов ухода от налогообложения;
- рост числа налоговых правонарушений;

- снижение платежной дисциплины налогоплательщиков;
- вывоз капитала и др.

Такого рода сигналы обуславливают необходимость пересмотра всей системы государственного регулирования налогообложением. При этом следует подчеркнуть, что налоговые реформы продолжаются уже довольно длительное время, на эти цели направлены значительные средства, между тем положительный эффект от такой деятельности пока не достигнут.

В настоящей работе предлагается аналитическое исследование методологических основ государственного регулирования налогообложением и его важнейших составляющих – налогового производства и налогового администрирования. Автором также рассматривается исторический опыт развития и становления зарубежных и отечественных систем налогового администрирования, современные тенденции его совершенствования. В заключение автором делается попытка выработки конкретных путей дальнейшего совершенствования налогового администрирования, способного обеспечить современные потребности развития государства.

ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Сложная машина (налоговая система), созданная для достижения наилучшего баланса между выгодой и бременем, может сама погубить эту цель из-за своей сложности.

Бенджамин Кардозо

1.1. Сущность налогового администрирования

В современной российской науке и практике вопросы управления налогами и налогообложением еще не получили всестороннего теоретико-методологического осмысления. Вместе с тем уже сделаны определенные шаги в направлении научных исследований в области управления налогами и налогообложением и практического применения их результатов. Различные аспекты данной проблематики рассматриваются в работах Л.В. Дуканича, Е.Н. Евстигнеева, В.Г. Панскова, С.Г. Пепеляева, Т.Ф. Юткиной и др. Сбор и анализ исходной информации о практическом состоянии проблемы ограничивает круг исследователей рамками системы налоговых органов. В этой связи особый интерес представляют работы сотрудников налоговых органов, Государственного научно-исследовательского института развития налоговой системы и Всероссийской государственной налоговой академии В.В. Гусева, А.З. Дадашева, В.А. Кашина, Ю.Ф. Кваши, Д.Г. Черника и др.

В российскую экономическую теорию и практику широко вошли понятия «менеджмент» и «налоговый менеджмент», заменив собой используемые ранее термины «управление» и «управление налогами и налогообложением». Исходя из явления системности термин управление шире термина менеджмент, так как изначально применялся к разным типам систем (управление в неживой природе, управление в биологических системах, управление в технических системах и т.д.), к разным сферам и уровням хозяйствования (управление предприятием, управление отраслью, управление внешнеэкономической деятельностью и т.п.), к деятельности различных государственных и общественных органов.

В свою очередь, термин «менеджмент» (англ. management – дословно: manage – вести хозяйство, ment – умный, умелый) в зарубежной теории и практике стал применяться также как управление социально-экономическими процессами, и в первую очередь в сфере предпринимательской деятельности. Однако с развитием общей экономической теории эволюционировало понятие «менеджмент» и сферы его примене-

ния. В последнее время за рубежом его стали все более широко применять и в нехозяйственных сферах деятельности, в том числе деятельности государственных органов и учреждений [81].

Использование термина «менеджмент» в российской науке и практике объективно объясняется активным процессом изучения и адаптации целого ряда научных положений, исследований и практических разработок зарубежной теории и практики рыночных отношений. Учитывая изложенное, следует согласиться с мнением многих авторов, применяющих понятия «управление» и «менеджмент», «управление налогами и налогообложением» и «налоговый менеджмент» как идентичные [73, 94, 123].

Рассматривая налоговый менеджмент как понятие, идентичное понятию «управление налогами и налогообложением» и применяемое ко всем уровням государственного и корпоративного управления, следует отметить ряд его важных свойств. Во-первых, налоговый менеджмент – это процесс, который осуществляется непрерывно во времени и охватывает все налоговые отношения. Во-вторых, это целенаправленный процесс воздействия для достижения определенных экономических, финансовых и социальных результатов. В-третьих, для достижения этих результатов требуются постановка целей и определение задач, осуществление планирования, организации, координации, мотивации и контроля. Следует также отметить, что система налогов и налогообложения как объект налогового менеджмента является открытой системой динамического типа, то есть подвержена воздействиям экономических, политических, социальных и др. процессов, их вероятностному характеру и находится в постоянном движении и развитии.

Все это еще раз подчеркивает важность налогового менеджмента как самостоятельной научно-практической проблемы, которая в рыночных условиях хозяйствования становится актуальной как в общегосударственном секторе экономики – государственный налоговый менеджмент, так и в корпоративном секторе экономики – корпоративный налоговый менеджмент. Последний предусматривает управление налоговыми платежами с целью их оптимизации для конкретного хозяйствующего субъекта [87], поэтому применительно к рассматриваемой теме в дальнейшем будем говорить именно о государственном менеджменте.

Исходя из общей теории менеджмента процесс управления определяется как процесс воздействия, осуществляемый субъектом управления на объект управления для достижения определенных целей. Следовательно, государственный налоговый менеджмент – это направленный процесс, где целью является некоторое состояние экономики, которое

достигается в определенный период времени путем направленного воздействия на систему налогов и налогообложения. Цель в общем случае указывает направление действий. Понятие цели управления дополняется критериями, то есть правилами, с помощью которых выбирается эффективный способ достижения цели. С учетом вышеизложенного и на основе общей методологии менеджмента важно определить предмет и объект управления, а также цели государственного менеджмента.

Рассмотрение различных точек зрения [73, 90, 94] показывает, что в основном предмет и объект государственного налогового менеджмента определяются в сфере финансово-бюджетной системы государства. Таким образом, определение предмета и объекта государственного налогового менеджмента следует связывать с теоретическими и практическими положениями науки о финансах в той ее части, которая имеет дело с финансовыми ресурсами в виде обязательных и безвозмездных платежей, осуществляемых в бюджет в строго регламентированном государством порядке. В то же время выполняемая налогами роль определяется общегосударственными приоритетами и нуждами и объективно выходит за рамки собственно налоговой системы, находясь фактически на уровне государственной политики.

Следуя этой позиции, можно утверждать следующее. Предметом государственного налогового менеджмента являются не только процессы осуществления налоговых платежей, но и процессы регулирующих воздействий на участников экономического пространства в нужном для общества социально-экономическом направлении. Объектом государственного налогового менеджмента являются не только налоговые отношения, но и различные по характеру и содержанию отношения, возникающие в обществе по поводу организации этих процессов на разных уровнях управления.

С учетом того, что система налогов и налогообложения имеет важное общегосударственное значение, вопросы ее создания, функционирования и развития относятся исключительно к прерогативе государства. В этой связи система налогов и налогообложения имеет следующие особенности:

- руководство созданием, функционированием и развитием системы является монополией государства;
- цели, задачи и функциональное содержание системы определяют государством исходя из его интересов;
- достижение целей, реализация задач и осуществление функций системы обеспечиваются государством путем создания и развития налоговых органов и необходимой для их деятельности научно-мето-

дической, организационно-правовой, нормативно-регламентирующей, материально-технической, информационно-технологической и социально-кадровой инфраструктуры;

- государством определяются и регламентируются взаимосвязи и взаимодействия системы с другими системами;
- государство финансирует, стимулирует и оценивает деятельность системы.

Знание предмета и объекта государственного налогового менеджмента, первопричин и условий его функционирования позволяет перейти к определению и его цели. Исходя из вышеизложенного, можно согласиться с мнением [94], что цель государственного налогового менеджмента состоит в оптимальном и эффективном развитии экономики посредством воздействия на субъекты хозяйствования и население системой установленных государством в законодательном порядке налогов и налоговых режимов.

Из данного определения видно, что государственный налоговый менеджмент служит механизмом государственного воздействия на хозяйственное поведение участников экономического пространства в нужных для государства направлениях экономического и социального развития общества.

Выявленные методологические основы государственного налогового менеджмента позволяют рассмотреть далее его как систему, состоящую из взаимосвязанных и взаимодействующих блоков и подсистем.

Бедущей подсистемой государственного налогового менеджмента является налоговое администрирование. Подсистема налогового администрирования в рамках общего руководства со стороны государства и необходимом взаимодействии с другими подсистемами государственной законодательной и исполнительной власти разрабатывает и реализует налоговую политику и стратегию деятельности системы, создает и совершенствует ее организационный механизм, определяет и регламентирует механизм осуществления налоговых функций и технологий, совершенствует инфраструктуру системы. Налоговое администрирование выступает в качестве общего, генерального менеджмента, пронизывающего деятельность всей системы государственного налогового менеджмента.

Для понимания сущности подсистемы налогового администрирования следует рассмотреть трактовку ее функциональных составляющих, опираясь на понятия общей теории управления, так как независимо от характера и специфики объекта управления содержание функций остается неизменным. Функциональными составляющими любого процесса

управления социально-экономическими объектами являются планирование, регулирование и контроль.

Перед каждой из этих функциональных подсистем стоят свои собственные цели, которые тесно взаимосвязаны между собой.

Главная цель государственного налогового планирования состоит в экономическом обосновании объемов безвозмездного изъятия в бюджетную систему части валового внутреннего продукта в разрезе бюджетобразующих налогов, в том числе усредненной налоговой нагрузки. Государственное налоговое планирование включает в себя: работу по определению возможных объемов налоговых поступлений с учетом инфляции и валютного курса и на этой основе расчет доходов, включаемых в проект бюджета на очередной финансовый год; определение нормативов распределения налоговых ставок по уровням бюджетной системы; разработку прогнозных заданий по налогам и сборам.

Выбор способа достижения поставленной цели является ключевой проблемой любого управления. При этом важно понимать, что сами по себе эти способы не существуют. Их должна сформировать управляющая подсистема, опираясь на свои представления о том, как будет функционировать управляемый объект. Поэтому при управлении социально-экономическими системами планирование всегда сопровождается прогнозированием. Прогноз – это научно обоснованное суждение о возможных состояниях объекта в будущем, о путях и сроках их достижения [68].

В свою очередь, прогнозирование связано с перспективной оценкой доходности территорий и регионов, т.е. с определением налогового потенциала. Под налоговым потенциалом понимается способность базы налогообложения в пределах какой-либо административной единицы (страны, региона и т.п.) приносить доходы в виде налоговых поступлений (имеется в виду не фактическая сумма поступлений как таковых, а именно способность, возможность) [73].

В западной практике синонимом налогового потенциала можно считать термин «tax capacity» – «налогоспособность». Различают общий налоговый потенциал и потенциал отдельного налога. Общий потенциал представляет собой сумму потенциалов всех налогов, действующих на конкретной территории. Потенциал конкретного налога определяется как максимально возможная сумма налоговых поступлений за определенный период, исходя из установленного законодательством порядка расчета налогового обязательства. Поскольку определяющим фактором по налоговому потенциалу конкретного налога выступает его налоговая

база, то расчет налогового потенциала осуществляется на основе его налогооблагаемой базы.

Следует подчеркнуть, что плановый уровень налоговых поступлений, имеющий статус закона, не имеет четкой адресности конкретного исполнителя (налогоплательщика) в форме директивы. Исполнение бюджетно-налоговых заданий определяется результирующей составляющей разнообразных результатов хозяйственной и иной деятельности налогоплательщиков, ориентированных на реализацию собственных интересов. Вследствие этого важную функцию в подсистеме налогового администрирования выполняет налоговое регулирование, которое обязательно должно включать законодательные уложения, определяющие те или иные способы налогового производства, а также широкий спектр методов воздействия на налогоплательщиков.

В рамках государственного налогового менеджмента налоговое регулирование должно рассматриваться как составная часть процесса управления, направленная на обеспечение реализации законодательно утвержденных бюджетно-налоговых заданий. Государственное налоговое регулирование, рассматриваемое как функциональная подсистема системы управления, следует отличать от сходной по названию регулирующей функции налогов, посредством которой наряду с другими (фискальной, социальной) реализуется социально-экономическое назначение налогов.

Таким образом, государственное налоговое регулирование может быть определено как процесс детальной разработки способов реализации налоговых планов, формирования и введения новых и корректировки действующих налоговых режимов, направленных на реализацию фискального, регулирующего и социального назначения налогов, получивших количественное и качественное отражение в бюджетно-налоговых заданиях, целевых установках и налоговой политике на конкретный период времени.

Прерогативой государственного налогового регулирования как функции управления является поиск такого налогового режима, который бы обеспечил необходимый паритет между фискальным и регулирующим назначением налогов. Исходя из вышеизложенного, цель государственного налогового регулирования можно сформулировать как обеспечение сбалансированности общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых правоотношений. При этом государственное налоговое регулирование преследует прежде всего интересы государства в бюджетной сфере деятельности, макси-

мальное обеспечение финансового покpытия общественных потребностей.

Мировая налоговая практика наработала целый комплекс стимулирующих и дестимулирующих методов и средств, которые позволяют сконструировать наиболее адекватный поставленным задачам режим налогообложения. Стимулирующие методы связаны с предоставлением разнообразных налоговых льгот. Из множества льгот можно выделить:

- необлагаемый минимум объекта;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта;
- освобождение отдельных категорий налогоплательщиков;
- понижение налоговых ставок;
- отсрочка уплаты налога.

В задачи государственного налогового регулирования входит также разработка мер экономического и при необходимости административного вмешательства в ход выполнения налоговых обязательств в оперативном режиме.

Разработка таких мер предполагает выявление возмущающих воздействий, которые могут вызвать отклонение фактических значений регулируемых параметров от их заданного уровня. Одним из самых распространенных в налогообложении видов такого рода возмущений, вызывающих несвоевременное или неполное выполнение налоговых заданий, могут считаться разнообразные налоговые правонарушения со стороны налогоплательщиков.

К числу внутренних возмущений можно отнести разного рода несовершенства налогового законодательства, которые приводят к уходу от налогов и, как следствие, к их недобору. Например, в их число входят:

- отсутствие четко сформулированного понятийного аппарата налогообложения;
- неполный охват в нормативных документах, регламентирующих порядок налогового производства, всех возникающих в хозяйственной практике ситуаций;
- возможность неоднозначного толкования норм налогового законодательства и др.

Многочисленные изменения и дополнения, так часто вносимые в законодательство о налогах и сборах, – это и есть один из примеров оперативного вмешательства в налогообложение с целью устранения возникающих сбоев в налоговом производстве, проявления государственного налогового регулирования в действии.

Развивая далее параллель между трактовкой понятий, методов и приемов в общей теории менеджмента и управления налогообложением,

следует подчеркнуть, что определенные в налоговом законодательстве виды правонарушений и ответственность за их совершение представляют собой не что иное, как программы регулирования. В них каждому возмущающему воздействию (нарушению) придано соответствующее управляющее воздействие (мера ответственности), направленное на устранение возмущения.

Поскольку выполнение каждым налогоплательщиком своих налоговых обязательств – необходимое и достаточное условие выполнения бюджетно-налоговых планов (в случае реальной их обоснованности), то для обеспечения полной собираемости налогов необходим соответствующий государственный налоговый контроль.

Контроль – важнейший элемент процесса управления любой системой, в том числе и социально-экономической. Все сложные искусственные системы, к которым с полным правом относится и система налогообложения, всегда стремятся выйти из-под контроля по тем или иным объективным или субъективным причинам. Этим тенденциям противостоит сила управления и прежде всего такой его элемент, как контроль. Вследствие этого эффективность управления во многом определяется тем, как налажена система контроля.

С точки зрения содержания контроль представляет собой определение фактических показателей и сравнение их с плановыми. Контроль также включает комплекс мероприятий по анализу причин отклонения показателей от запланированных с тем, чтобы по его результатам принять решение о проведении корректирующих действий или даже об изменении первоначальных целевых установок и планов.

Таким образом, главный смысл контроля – это систематическая деятельность органов управления, направленная на приближение фактического исполнения к запланированному результату. Следует отметить, что именно посредством контроля реализуется обратная связь, по которой к органам управления поступает информация о реальном состоянии управляемой системы.

В соответствии с законом о единстве и целостности систем управления и вытекающих из закона принципов все функциональные подсистемы находятся в органичном и неразрывном единстве. Перед каждой из этих подсистем стоят свои собственные цели, которые тесно взаимосвязаны между собой и являются составными частями основной цели налогового администрирования и всей системы государственного налогового менеджмента.

В настоящее время можно констатировать, что система управления налогами и налогообложением в России в основном уже сложилась и

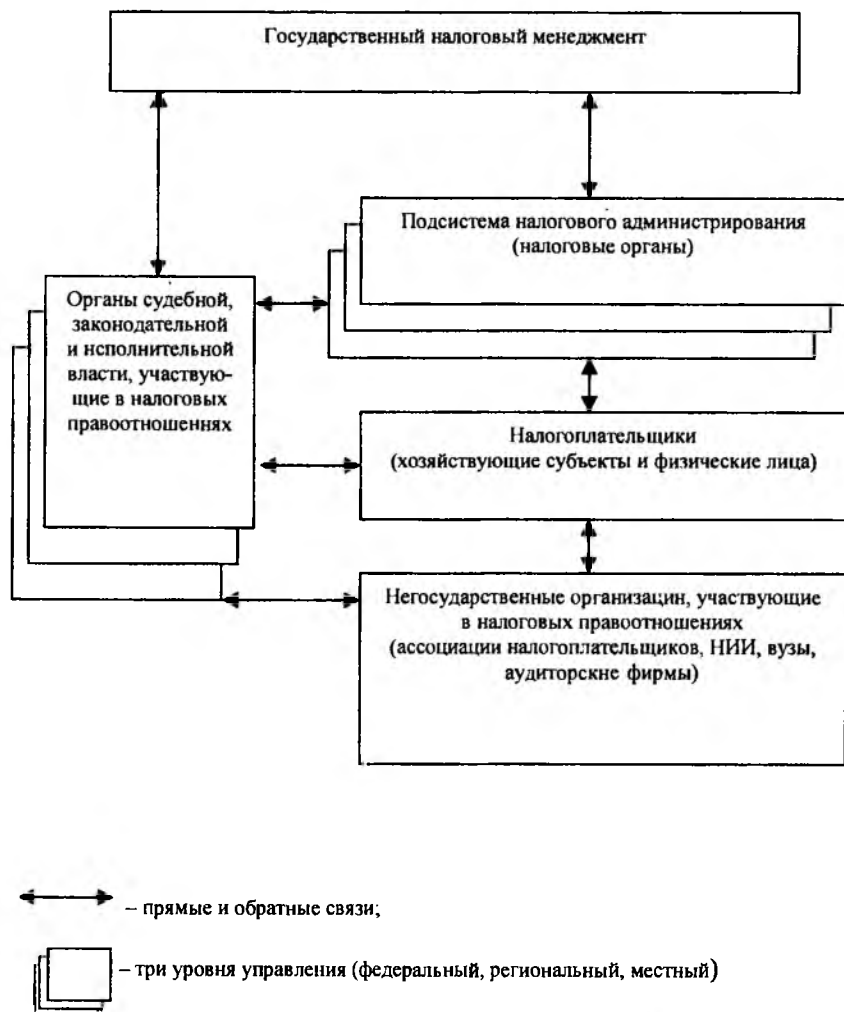


Рис. 1.1. Системное представление государственного налогового менеджмента

развиваются ее основные подсистемы и элементы. Она представляет собой интегрированную, многоуровневую и многоаспектную систему с

определенными отношениями соподчиненности, взаимосвязи и взаимодействия между органами исполнительной, законодательной и судебной власти разных уровней и звеньев государственного управления, а также элементами обратной связи, представленными негосударственными организациями, участвующими в налоговых отношениях (рис. 1.1).

Организационно система государственного менеджмента представлена тремя уровнями: федеральным, региональным и муниципальным. Сложившейся системе свойственна вертикальная иерархия подчиненности, определяющая приоритет вышестоящих уровней управления над нижестоящими. Ведущее место в деятельности государственной системы налогового менеджмента определено налоговыми органами. Именно функционирование налоговых органов фактически реализует систему налогового администрирования. Несмотря на то, что в эти процессы вовлечены и многие другие органы законодательной и исполнительной власти, Конституционный и Арбитражный суды, правоохранительные органы, государственные научно-исследовательские институты и вузы, можно сделать вывод, что под налоговым администрированием следует рассматривать именно практическую деятельность налоговых органов.

1.2. Налоговое производство и налоговый механизм

Налоговое производство – это установленная законодательством совокупность способов, средств, технических приемов, методов и методик, с помощью которых налогоплательщик исполняет свою обязанность и которые определяют порядок исполнения обязательств субъектов налоговых отношений [89]. Данное понятие следует рассматривать как категорию административно-правового регулирования налоговых правоотношений. Поэтому предметом рассмотрения являются не только, и не столько, элементы налога (объект, льготы и т.д.), а в большей степени технология исполнения обязательств налогоплательщиком и деятельность налоговых органов.

Укрупненно налоговое производство можно разделить на две составляющие: исчисление и уплата налогов (рис. 1.2). В качестве дополнительного элемента следует выделить документирование на каждом этапе исполнения налоговых обязательств.

Налог как правовая норма определен в ст. 8 НК РФ. Из данного определения следуют следующие ключевые признаки налога:

- обязательный платеж в форме отчуждения принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств;

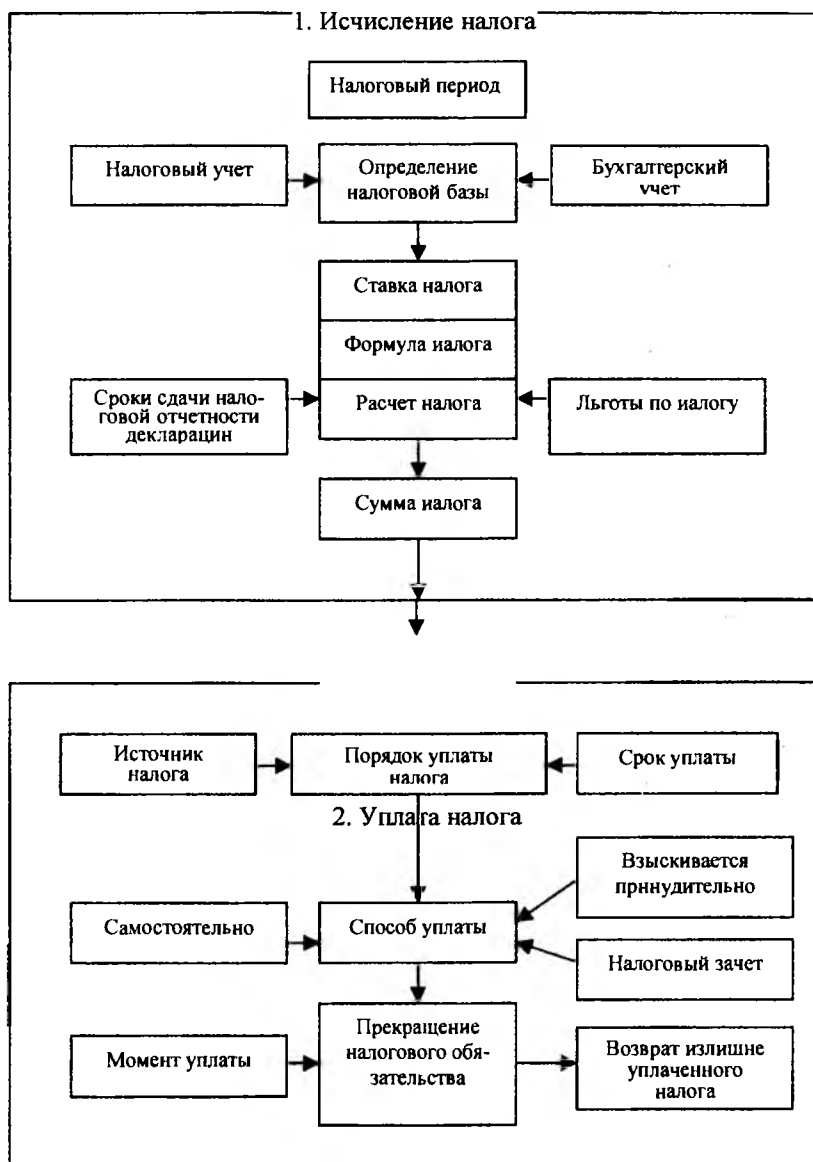


Рис. 1.2. Схема исчисления и уплаты налога

– абстрактный характер, поскольку он не имеет конкретного целевого характера;

- выплачивается индивидуально каждым налогоплательщиком;
- плательщиками являются как юридические, так и физические лица.

В соответствии со ст. 17 Налогового кодекса, налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элемента налогообложения, а именно:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Объектом налогообложения могут быть:

– результаты финансово-хозяйственной деятельности (доход; прибыль; добавленная стоимость продукции, работ и услуг; выручка от реализации продукции, работ и услуг);

– отдельные виды деятельности (операции с ценными бумагами; пользование природными ресурсами);

– имущество.

Как видно из приведенной схемы, в основе исчисления налога лежит определение налоговой базы. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. В свою очередь, налоговая база формируется на основе бухгалтерского и налогового учета. Появление налогового учета в российском налоговом законодательстве не следует связывать только с введением в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» второй части Налогового кодекса [2], поскольку словосочетание «для целей налогообложения» применялось нередко и ранее в нормативных актах о налогах и сборах. Кроме того, состав субъектов налогоплательщиков шире, чем субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет.

Следует отметить, что в различных странах применяются две схемы сосуществования бухгалтерского и налогового учетов. Так, например, в Германии, Швеции и Италии бухгалтерский и налоговый учеты совпадают, а в США, Великобритании и Австрии установлено параллельное ведение бухгалтерского и налогового учетов [89].

В настоящее время взаимодействие бухгалтерского учета и определения налоговой базы характеризуется следующими положениями: налоговая база определяется только по данным бухгалтерского учета; налоговая база определяется по данным бухгалтерского учета, но с ис-

пользованием определенных методов для целей налогообложения; налоговая база определяется по данным налогового учета.

Следует также отметить, что налоговая база может формироваться двумя способами: кумулятивно или некумулятивно. В первом случае налоговая база определяется нарастающим итогом с начала года. Например, налог на прибыль или подоходный налог. Во втором случае – единовременно в рамках отдельно взятого конкретного налогового периода (месяца, квартала). Например, налог на добавленную стоимость.

Важным элементом при исчислении налога также является определение момента возникновения налогового обязательства. Законодательством предусмотрено два метода формирования налоговой базы: кассовый (по мере поступления денежных средств) и начислений (по мере отгрузки и предъявлении покупателю расчетных документов).

Каждый налог взимается по определенной ставке. Ставки устанавливаются конкретными законами о налогах и сборах. Ставки устанавливаются в абсолютном размере либо в процентах к налоговой базе.

По принципу расчета все ставки налогов и сборов можно разбить на следующие группы:

- прогрессивные;
- регрессивные;
- неизменные.

Следующим элементом налогового производства является исчисление налога, т.е. совокупность действий по определению суммы налога, причитающейся к уплате в бюджет. В соответствии со ст. 52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налогового агента или на налоговый орган. Далее отдельно будут рассмотрены особенности налогового производства при исчислении налога налоговым органом.

Следует отметить, что применение сложных методов исчисления налогооблагаемой базы и сумм налога приводит к значительному увеличению объема работы и затрат налогоплательщиков и, как следствие, к перемещению капиталов в сферу нелегального бизнеса.

Расчет суммы налога связан с определением налогового периода. Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма подлежащего уплате налога (ст. 55 НК РФ).

Важной частью исчисления налога является применение льгот. К налоговым льготам, через которые уменьшается налоговое бремя налогоплательщика, можно отнести:

- введение необлагаемого минимума объекта налогообложения;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налогообложения;
- полное или частичное освобождение от уплаты налога отдельных категорий лиц;
- понижение налоговых ставок;
- вычет из суммы налога, исчисленной по налоговой базе за расчетный период;
- прочие налоговые льготы (например, увеличение предельных норм амортизационных отчислений и др.).

Сумма налогового обязательства фиксируется в налоговой документации – налоговой декларации. Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога (п. 1. ст. 80 НК РФ). Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде (п. 2. ст. 80 НК РФ). Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки (п. 6. ст. 80 НК РФ).

Уплата налога, как вторая крупная стадия налогового производства, представляет собой совокупность действий налогоплательщика или налогового агента по фактическому внесению суммы налога в бюджет или внебюджетный фонд. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается в соответствии со ст. 58 НК РФ применительно к каждому налогу. Уплата производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах. Уплата налога производится в наличной или безналичной форме.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено (ст. 57 НК РФ).

В некоторых случаях, строго определенных Налоговым кодексом, допускается изменение срока уплаты всей суммы или части налога путем:

- отсрочки;
- рассрочки;
- налогового кредита;
- инвестиционного налогового кредита.

Обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной при выполнении им условий, предусмотренных ст. 45 НК РФ.

Обязанность по уплате налога может также быть исполнена путем зачета ранее излишне уплаченных либо излишне взысканных сумм налога (ст. 78 НК РФ).

Учет поступлений в бюджет, ведение лицевых счетов налогоплательщиков являются «внутренней» работой налоговых органов, и сами по себе не затрагивают интересы налогоплательщиков. Поэтому в Налоговом кодексе РФ вопросам учета поступлений отведено сравнительно немного места. В кодекс включены статьи, регламентирующие действия налогового органа и плательщиков по порядку и срокам уплаты налогов и сборов, начислению пени, зачетам и возвратам излишне уплаченных и взысканных в бюджет сумм.

Неисполнение обязанности по уплате налогов в установленный срок является основанием для применения мер принудительного взыскания. При наличии у налогоплательщика неисполненной обязанности по уплате налога ему направляется требование об уплате налогов. Порядок выставления требования регламентирован ст. 69 и ст. 70 НК РФ. В случае неуплаты налога по выставленному требованию обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счета в банках. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налоговый орган вправе обратиться взыскание налога за счет имущества должника (ст. 47 и 77 НК РФ). В случае неисполнения обязанности по уплате налога налогоплательщиком – физическим лицом, взыскание производится в судебном порядке (ст. 48 НК РФ).

Схема налогового производства для случая начисления налога налоговым органом приведена на рис. 1.3. Начисление налога производится налоговым органом на основании имеющихся данных об объекте налогообложения. В этих случаях не позднее чем за определенное количество дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащий уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога.

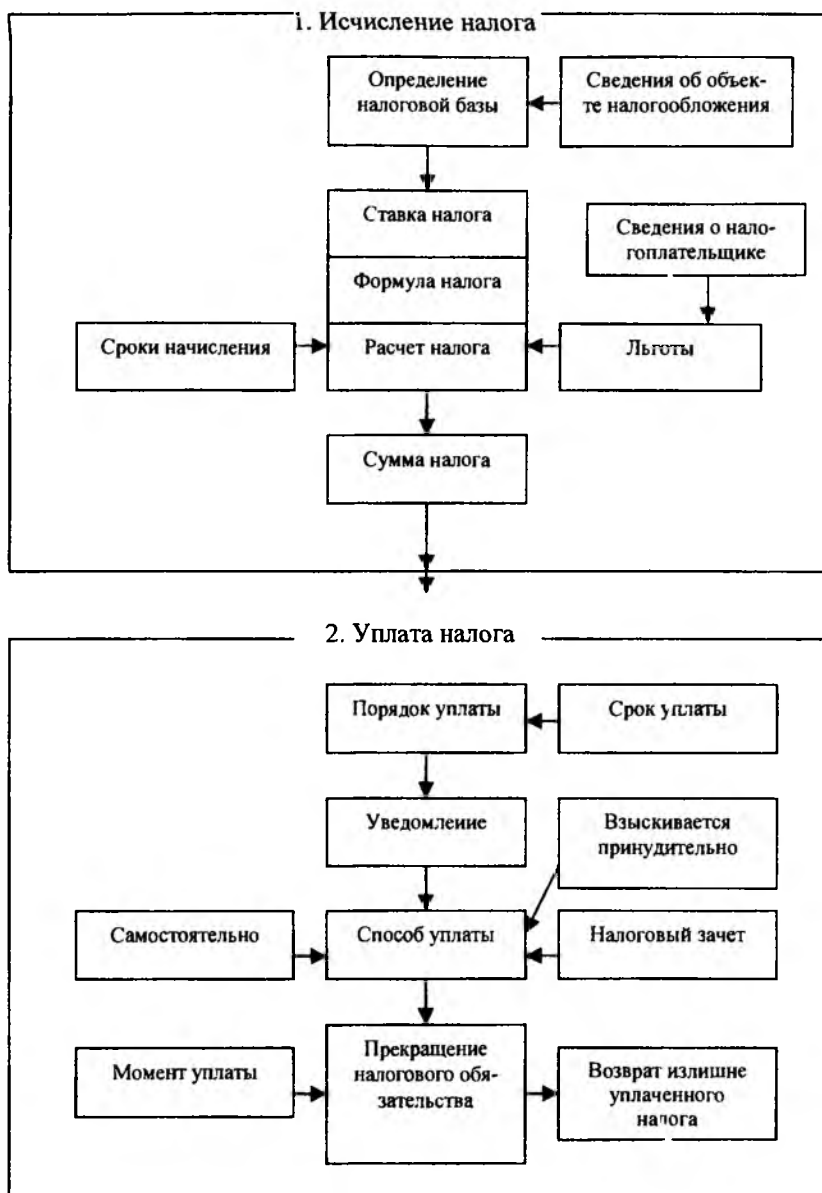


Рис. 1.3. Схема исчисления и уплаты налогов (при исчислении налоговым органом)

Отличительной особенностью является то обстоятельство, что обязанность по уплате в данном случае у налогоплательщика возникает только после того, как налоговым органом ему будет вручено (направлено) налоговое уведомление.

Выше были рассмотрены две основные стадии налогового производства. Однако налоговое производство в соответствии с приведенным его определением охватывает все составляющие налоговых правоотношений. В рамках поставленной задачи рассмотрим еще некоторые стадии налогового производства.

Первым этапом налогового производства является учет налогоплательщиков. Действительно, прежде чем обеспечивать полноту и своевременность поступления налогов, необходимо определить круг тех, кто их должен уплачивать. В ходе работы по учету налогоплательщиков налоговые органы получают информацию о налогоплательщиках и включают ее в свою базу данных. В дальнейшем сведения о плательщиках уточняются и дополняются. Фактически учет плательщиков – это непрерывный процесс, который продолжается от момента постановки на учет и до снятия с учета.

По законодательству налогоплательщики обязаны встать на налоговый учет в налоговых органах по месту нахождения организации, по месту нахождения ее филиалов и представительств, по месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им имущества, земельных участков, участков недр и транспортных средств, подлежащих налогообложению. Налоговые органы, со своей стороны, должны в течение конкретного срока, оговоренного Налоговым кодексом, поставить юридическое либо физическое лицо на налоговый учет и выдать соответствующее свидетельство (ст. 83 и ст. 84 НК РФ).

С целью повышения эффективности учета налогоплательщиков налоговые органы с 1996 г. проводят работу по присвоению налогоплательщикам идентификационных номеров. Идентификационный номер налогоплательщика-организации представляет собой десятизначный цифровой код. Первые четыре цифры указывают код налогового органа, осуществившего постановку налогоплательщика на налоговый учет. Следующие пять цифр характеризуют собственно порядковый номер налогоплательщика. Последняя цифра – это контрольное число, рассчитанное по специальному алгоритму.

Идентификационный номер налогоплательщика – иностранного юридического лица перед указанным десятизначным цифровым кодом содержит дополнительный буквенный символ.

Идентификационный номер налогоплательщика – физического лица состоит из двенадцати цифр. Первые четыре – код налогового органа, следующие шесть – порядковый номер, последние две – контрольное число.

Все необходимые сведения о налогоплательщиках при постановке на налоговый учет заносятся в единый по России государственный реестр налогоплательщиков. Информация из единого государственного реестра налогоплательщиков может быть предоставлена бесплатно либо за плату в строго определенном соответствующими нормативными документами порядке.

Следует также отметить наличие обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков, в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом (ст. 85 НК РФ). В частности, такая обязанность возложена на:

- органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности;
- советы адвокатских палат;
- органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства;
- органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;
- органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств;
- органы опеки и попечительства;
- органы, осуществляющие регистрацию рождения и смерти;
- органы (учреждения) и лица, уполномоченные совершать нотариальные действия;
- органы, осуществляющие учет и регистрацию пользователей природными ресурсами;
- органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность;
- банки.

Учет налогоплательщиков – это информационная основа всей налоговой работы. От того, насколько качественно будут выполнены все процедуры на этом участке, зависит качество всего процесса налогового администрирования. В то же время нельзя сводить учет плательщиков только к определенной совокупности формальных технических процедур. Практика работы показывает, что налоговый контроль должен осуществляться уже на этом, первом, этапе налогового администрирования, иначе есть реальная угроза формирования недостоверных данных.

Вопросы, связанные с учетом налогоплательщиков, жестко регламентированы соответствующими статьями Налогового кодекса (ст. 23, 83, 84, 85), равно как и меры ответственности за их несоблюдение (ст. 116, 117, 118).

Следующим этапом можно считать текущую работу налогового органа с налогоплательщиками, обусловленную обязанностями налоговых органов (ст. 32 НК РФ) и правами и обязанностями налогоплательщиков (ст. 21, 23 НК РФ). В частности, налоговые органы обязаны информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов. К этому же этапу налогового производства можно отнести прием представляемой налогоплательщиками отчетности, учет поступлений в бюджетную систему уплачиваемых налогоплательщиками налогов и сборов и др.

Важнейшей составляющей налогового производства является налоговый контроль. Осуществление налогового контроля является главной задачей налоговых органов. В соответствии с определением «налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей...» (п. 1, ст. 30 НК РФ).

Налоговый контроль проводится налоговыми органами в нескольких формах. Центральное место в системе налогового контроля занимают налоговые проверки. Основным методом проведения налоговой проверки, определяющим ее сущность, является сравнение данных о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, отраженных в представленных налоговых расчетах (декларациях), с фактическими данными о финансово-хозяйственной деятельности, отраженными в первичных документах либо полученными на основании иной достоверной информации [93].

Налоговый кодекс РФ предусматривает проведение налоговыми органами двух видов налоговых проверок: камеральных и выездных, которые различаются как по месту и методам проведения, так и по полноте охвата проверкой результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (ст. 87, 88, 89 НК РФ).

Важным элементом налогового производства является производство по фактам налоговых правонарушений (ст. 101–115 НК РФ). Ст. 10 НК РФ устанавливает административную, финансовую и уголовную ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

С учетом вышеизложенного на рис. 1.4 приведена полная схема налогового производства.

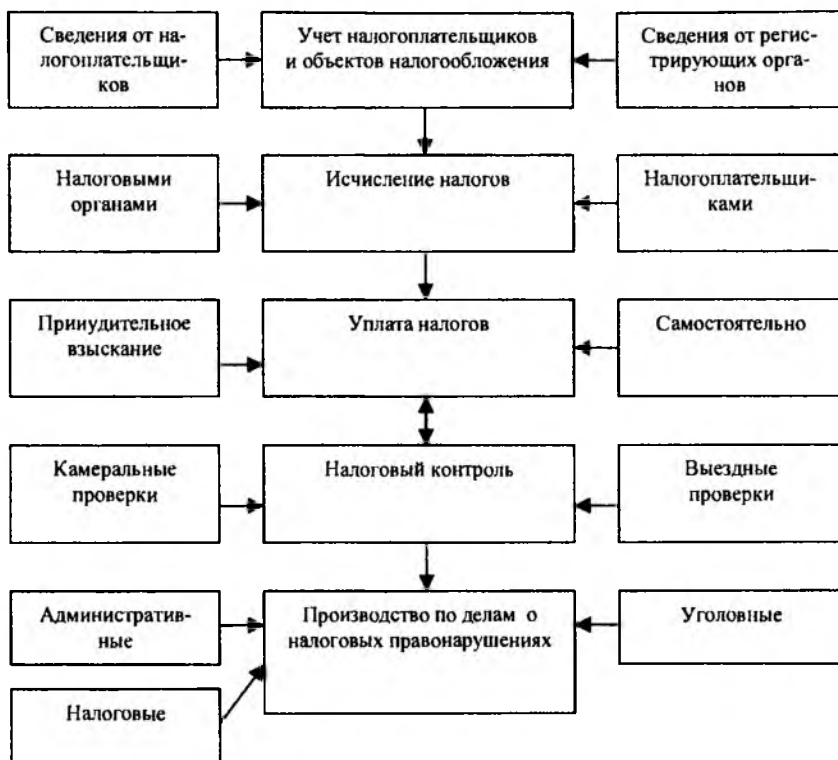


Рис. 1.4. Схема налогового производства

Наряду с понятием налогового производства нередко применяется термин «налоговый механизм». В трудах ученых и практиков его трактовка неоднозначна. Наиболее точно сущность термина раскрывает Т.Ф. Юткина, рассматривая его с широких (общетеоретических) и узких (практических) позиций [123].

Во-первых, налоговый механизм – это процесс управления перераспределительными отношениями, складывающимися при обобществле-

нии части созданного в производстве национального дохода. Вся сфера отношений, складывающихся в этом процессе, функционально разграничивается на три подсистемы: налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Во-вторых, практика вносит свои коррективы в концептуально определяемые подсистемы налогового планирования, регулирования и контроля. Поэтому налоговый механизм должен рассматриваться и в качестве свода конкретных налоговых действий, т.е. в узком смысле этого слова. Это реальное налоговое производство. С таких позиций налоговый механизм выступает как рычаг регламентирования системы налоговых отношений. Таким образом, структуру налогового механизма укрупненно можно выразить функциональной схемой, приведенной на рис. 1.5.



Рис. 1.5. Функциональная схема налогового механизма

Все названные подсистемы (элементы) налогового механизма разграничены условно, поскольку на практике они, как правило, пересекаются, а налоговое регулирование и контроль выступают вовсе органичным целым. В то же время элементы налогового механизма являются относительно самостоятельными комплексами налоговых действий, и каждый из них подчиняется своим правилам организации и исполнения. В рамках каждого из них применяются только ему свойственные прие-

мы и техника налоговых действий. Различия методов налогового планирования, регулирования и контроля позволяют исследовать их как относительно самостоятельные, установить присущие им закономерности. На этой основе вырабатываются направления совершенствования налогового механизма как системы.

Глава 2

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ЗА РУБЕЖОМ

Взимание налогов – это искусство ощипывать гуся так, чтобы получить максимальное количество перьев с минимум писка.

Жан Кольбер

2.1. Мировая история зарождения и развития налоговой службы

Важнейшей частью налоговой системы являются формы и способы взимания налогов. Очень важно определить, каким образом полученная с того или иного плательщика сумма перейдет к государству. Финансовая наука определила три главные системы взимания налогов, которые в исторической последовательности сменяли одна другую: 1) посредством выбранных налогоплательщиками лиц; 2) посредством откупщиков; 3) непосредственно «агентами фиска» [108].

Когда возникли налоги, государства в современном понятии еще не было. Следовательно, в отношении ранних стадий общественного развития непросто говорить о процессе развития налогообложения. Можно высказываться лишь о некоторых типичных формах сборов, приношений или услуг, которые оказывались общине, властителю или Богу. Одной из таких архаичных начальных форм налогообложения было жертвоприношение. Теоретически принесение жертвы базируется на доброй воле, но всем известно, как быстро заканчивается добровольное начало, становясь принуждением.

До государственного устройства религиозные общины храмов и их служители выполняли значительную часть задач, которые позже стали выполнять государства. Эти постоянные служители и священники были фактически чиновниками. Аппарат такого рода и обеспечивал функционирование обществ, в том числе и систему пожертвований.

Первые государства, например республики Афин и Рима, были делом общественным, результатом совместных действий. Государство еще не управлялось учреждениями и ведомствами. На первом этапе у государства не было и органов, которые должны были взимать налоги. Государство попыталось найти посредника между собой и налогоплательщиком. Оно поручает сбор налогов естественному или искусственно образованному им союзу – общине или городу – под круговую поруку, а само определяет только общую сумму, которую требует от этого союза. Весь союз отвечает за уплату требуемой суммы. Между пла-

тельщиком и государством стоит союз, который заслоняет плательщика от государства. В этот период отсутствия законных гарантий круговая порука выгодна и для государства, и для союза. Союз круговой поруки гарантирует полноту уплаты требуемой суммы и использует эту гарантию как средство защиты от вмешательства государства в свои внутренние дела.

Позднее круговой порукой обеспечиваются не только прямые, но и косвенные налоги. Развивается так называемый оклад в косвенных налогах. Государство поручает сбор косвенных налогов самоуправляющимся союзам с возложением ответственности на лиц, избранных самим союзом для их взимания. Эти лица, которые избирались из состоятельного населения, своим имуществом обеспечивали гарантию поступлений и отвечали за недоборы.

Второй период развития системы взимания налогов характеризуется тем, что создаются государственные учреждения, которые берут на себя часть функций союза.

Интересен исторический опыт взимания налогов в Римской империи, существовавший еще в 6 году н.э. [66]. Во всех провинциях были созданы филиалы фиска – финансовые учреждения, осуществляющие контроль за определением суммы налогов и их взиманием. Прежде всего, император Август (63 г. до н.э. – 14 г. н.э.) посчитал необходимым заново провести оценку налоговых возможностей провинций. Определение размеров базы для налогообложения было проведено на основе провинциальных цензов. Первому цензу провинции предшествовали большие подготовительные работы. Была составлена карта провинции, уточнено местонахождение городов, дорог, рек. Были составлены кадастры по каждому городу империи, содержащие сведения о землевладельцах, а также другую необходимую для налогообложения информацию.

Затем был проведен собственно ценз – перепись имущественного состояния граждан доверенным лицом фиска – прокуратором, который возглавлял соответствующее финансовое управление провинции. Каждому жителю надлежало явиться в определенный день к властям своей общины и представить декларацию. Многим знаком этот процесс из повествования о Рождестве Христовом в Новом Завете.

Провинциальный ценз явился основой прямого налогообложения подданных империи. Глава каждой семьи был обязан указать всех проживающих с ним лиц, а также все движимое и недвижимое имущество. В предписании о проведении ценза было предусмотрено, что сведения о землевладении записываются следующим образом:

- наименование отдельного подворья, к какой общине оно относится и в каком угодье находится, кто является его ближайшими соседями;
- размер пахотных угодий;
- количество виноградных лоз и пр.

При заполнении налоговой декларации следовало также указать пол и возраст всех членов семьи.

Таким образом, государство пытается приблизиться к плательщику, но пока не решается встать лицом к лицу с ним. Сумма налогов определяется государством, но распределяется она между отдельными плательщиками не им, а союзами, каждому из которых государство назначает сумму налогов. Поскольку государство отказалось от полного нейтралитета в сфере распределения налогов внутри союзов, то и круговая порука снимается с союза. В этом случае союз раскладывает общую сумму назначенного государством налога между избранными жителями (откупщиками) по норме, указанной государством, и на этом его функции заканчиваются.

Взимание не только прямых, но и косвенных налогов Римское государство отдавало на откуп. Определенная сумма уплачивалась откупщиками государству сразу, а уже потом взыскивалась ими с налогоплательщиков. Наполнение государственной казны с помощью откупщиков было распространено практически повсеместно.

В некоторых странах практиковался метод, при котором определенный налог, как только было получено право на его взимание, выставлялся на торги для сдачи его в откуп. Кто предлагал самую высокую цену, тому он и продавался.

Для откупщиков взимание налогов являлось предпринимательской деятельностью, т.е. дающей ему доход. В свою очередь, крупные откупщики раздавали свою полученную на откуп часть более мелким откупщикам либо нанимали служащих, которые уже непосредственно и производили взимание налогов с населения. Откупщики, заинтересованные в доходах, установили строгий контроль и создали жесткую систему по взиманию налогов, доводящую нередко до чрезмерных вымогательств и притеснений народа. Служащие откупщиков ежедневно проверяли погреба, амбары, хлев и кухни, чтобы узнать, что имеют и используют жители. Служащие откупщиков раннего периода Римской империи известны из Нового Завета в образе ненавистных мытарей.

Несмотря на огромные недостатки, система взимания налогов посредством откупщиков просуществовала достаточно долго. Насколько дорого обходилась откупная система народу, видно из следующих примеров. Во Франции при Сюлли, министре финансов Генриха IV (1553–

1610), народ уплачивал откупщикам до 150 млн ливров, в королевскую же казну поступало лишь 30 млн [108].

Наступление третьего периода было обусловлено формированием государственных администраций и подготовлено всем предшествующим опытом взимания налогов. Это был и результат начавшегося теоретического осмысления государственной налоговой системы. К этому времени получают распространение труды многих известных экономистов, таких как В. Петти (1623–1687), А. Смит (1723–1790) и др. Так, В. Петти, обосновывая преимущества государственного налогового администрирования косвенных налогов в своей работе «Трактат о налогах», изданной в 1662 г., пишет: «...требуются не отдельные соглашения с семьями и не сдача всего налога на откуп, а соби́рание его особыми чиновниками, которые, будучи полностью заняты, не потребуют и четвертой части расходов, каких требует взимание наших теперешних многочисленных и многообразных налогов» [106, с. 85]. Многие его оригинальные мысли и суждения имеют актуальность и сегодня: «...счастлива та страна, в которой по первоначальному соглашению учреждена в качестве резерва такая рента, из которой могут покрываться государственные расходы без непредвиденных и внезапных надбавок, в которых заключается истинная причина тяжести всех сборов и взысканий». [106, с. 33], «...каждый должен участвовать в государственных расходах в соответствии с тем, что он берет себе и действительно потребляет...самая лучшая идея обложения потребления состоит в обложении каждого средства существования в отдельности как раз в момент, когда оно готово для потребления...» [106, с. 82].

В 1776 г. выходит книга А. Смита «Исследование о природе и причинах богатства народов», значительная часть которой посвящена разработке принципов налоговой системы. Наряду с представлениями того времени о конкретных налогах, автор рассматривает общие положения налогообложения, которые актуальны в полной мере и сегодня. А. Смит практически формулирует основные элементы налогового производства: «Налог, который обвязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определено для плательщика и для всякого другого лица. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое данным налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку... Каждый налог должен взыматься в то время или тем способом, когда и как плательщику долж-

но быть удобнее всего платить его... Каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит казначейству государства. Налог может брать или удерживать из карманов народа гораздо больше, чем он приносит казначейству следующими путями: во-первых, сборище его может требовать большого числа чиновников... во-вторых, он может затруднять положение труда населения и препятствовать ему заниматься теми промыслами, которые могут давать средства к существованию и работу большому множеству людей... В-третьих, конфискациями и другими наказаниями, которым подвергаются несчастные люди, пытающиеся уклониться от уплаты налога, он может часто разорять их и таким образом уничтожать ту выгоду, которую общество могло бы получить от приложения их капиталов... В-четвертых, подвергая людей частым посещениям и неприятным расспросам сборщиков налогов, он может причинять им много лишних волнений, неприятностей и притеснений; и хотя неприятности, строго говоря, не представляют собою расхода, однако они, без сомнения, эквивалентны расходу, ценой которого каждый человек готов избавить себя от них...» [113, с. 588–589].

На рубеже XVIII–XIX вв. государство переходит к взиманию налогов почти исключительно при помощи собственных чиновников. Они составляют списки плательщиков, земель, недвижимости, определяют квоту обложения. Государство вступает в непосредственное отношение с налогоплательщиками. Примером такого взимания может служить подоходный налог, посредством которого государство старается охватить весь доход налогоплательщика и в соответствии с ним определить причитающийся с него платеж. Для этого создаются специальные органы, которые впервые появились в странах Западной Европы. Это прообраз современных налоговых органов. Создаваемые органы для взимания оплачивались процентом с собранной ими суммы.

Переход к непосредственному взиманию налогов государственными чиновниками привел к значительному сокращению издержек взимания. Так, в начале XIX в. во Франции взимание налогов уже обходилось в 6% от сумм налогов [108].

2.2. Современные системы налоговых органов зарубежных стран

Место и роль налоговых органов в финансовой системе государства определяются теми целями и задачами, которые ставятся перед ними, а также закрепленными законодательством правами и обязанностями.

Многими авторами [67, 82, 84] отмечается, что в настоящее время в большинстве стран мира перед налоговыми органами ставятся не только задачи по администрированию тех или иных видов налогов и сборов, но и целый ряд других задач. Среди них можно выделить такие, как: осуществление государственной регистрации и ведение актов гражданского состояния; проведение переписи населения и содействие обеспечению общих выборов; контроль соблюдения валютного законодательства; контроль оборота алкогольной продукции; организация лотерей и др.

Кроме того, само понятие «налоговые органы» имеет различное содержание в силу того, что обязанность по обеспечению мобилизации в бюджетную систему доходов (налогов и сборов) может быть установлена за различными государственными органами. Как правило, ответственность за поступление налогов и сборов несут два или более государственных органа, которые и обладают полномочиями «налоговых органов». Одна государственная структура обычно отвечает за сбор налогов и пошлин на границе (таможенные органы), другая – за мобилизацию внутренних налоговых платежей. В некоторых странах платежи, используемые для финансирования социального обеспечения, администрируются также отдельными государственными органами. В федеративных государствах право устанавливать и собирать некоторые виды налогов предоставляется региональным или местным органам власти, которые в некоторых странах имеют право создавать свои собственные налоговые органы.

По мнению некоторых экспертов, подобное разделение функций по сбору налогов между несколькими государственными органами не всегда экономически оправдано. Связано это с тем, что каждый орган сосредоточивается на своих собственных задачах без стремления получить экономию в целом в масштабе государства, которая может быть достигнута через интеграцию или даже координацию общих процессов и процедур. С точки зрения налогового администрирования объединение способствует повышению эффективности сбора налогов в силу ликвидации многих дублирующих процессов и процедур (учета и регистрации, контрольных мероприятий и т.п.), что способствует снижению общих издержек. Кроме того, так называемые издержки со стороны налогоплательщиков также снижаются, поскольку уменьшается количество и упорядочивается время и процедура проведения контрольных мероприятий, осуществляемых различными органами.

Несмотря на очевидные достоинства с точки зрения налогового администрирования объединения государственных органов во многих странах мира этот процесс идет, но крайне медленно, в силу целого ря-

да, прежде всего, политических причин. Так, в США экономия от масштаба в налоговом администрировании частично была реализована еще в 1935 г., когда на Внутреннюю службу доходов была возложена обязанность взимания налогов с платежной ведомости в связи с реализацией программы социального обеспечения. Однако в полной мере идею единства и экономической эффективности в деятельности налоговых органов в США отстоять не удалось, поскольку были образованы налоговые органы штатов, в результате чего в налоговом администрировании появилось дублирование и перекрывание отдельных функций.

Практически только взимание таможенных платежей в большинстве стран выходит за пределы полномочий налоговых органов. При этом необходимо отметить, что в некоторых зарубежных странах создание единого налогового ведомства, осуществляющего администрирование как внутренних налогов и сборов, так и таможенных платежей в настоящее время получает распространение. Положительным примером тому является, в частности, испанское государственное агентство налогового администрирования, которое администрирует все налоги, включая таможенные пошлины.

В этой же связи достаточно интересным будет проведенный анализ опыта зарубежных стран не только по принципам построения организационной структуры налоговых органов различных уровней, но и по подчиненности налоговых органов Министерству финансов [83]. В таблице на основе имеющейся информации приведены результаты такого анализа. Кроме того, в данной таблице представлена информация о подчиненности таможенных органов Министерству финансов и налоговым органам.

Как следует из приведенных данных, в большей части стран мира налоговые органы в той или иной степени находятся в подчинении Минфина (в 77 % проанализированных стран). При этом налоговые органы в зависимости от размера страны имеют, как правило, 2–3 уровня (в маленьких странах только 2 уровня – центральный и местный, а в средних и крупных странах 3 уровня – центральный, региональный и местный). В Российской Федерации действует единая централизованная система налоговых органов, однако далеко не все страны мира придерживаются данного подхода. Как уже отмечалось ранее, в некоторых федеративных государствах, кроме центральных налоговых органов, создаются самостоятельные налоговые органы регионов и даже муниципалитетов, что накладывает отпечаток на стоящие перед ними задачи, а также приводит к изменениям в организационной структуре.

Принципы построения организационной структуры налоговых органов, подчиненности их и таможенных органов Минфин

Наименование страны	Подчинение Минфину	Налоговые органы				Таможенные органы	
		Принципы построения организационной структуры				Подчинение Минфину	Расположение в структуре налоговых органов
		по налогам	по налогоплательщикам	по функциям	смешанный		
1	2	3	4	5	6	7	8
Австралия	–		C, R				–
Австрия	+	C, R		L		+	–
Азербайджан	–	C			R, L	–	–
Албания	+	C		L		+	–
Антильские острова	+				C	+	
Аргентина	+				C	+	+
Армения	+			L	C	+	–
Аруба	+				C	+	+
Багамы	+	C, L				+	–
Бангладеш	+			C, R, L		+	–
Барбадос	+			C		+	
Белиз	+			C		+	–
Белоруссия	–	C, R, L				–	–
Бельгия	+				C		
Бермуды	+			C		+	–
Болгария	+				C, R, L		–
Боливия	+			R, L	C		
Ботсвана	+	C				+	–
Бразилия	+			C		+	+
Бруней	+					+	–
Бутан	+				C, R, L		
Великобритания	+				C, L	+	–
Венгрия	–	R, L		C		–	–
Венесуэла	+			C, R, L		+	+
Вьетнам	+	C, L				–	–

Продолжение табл.

1	2	3	4	5	6	7	8
Гаити	+			C		+	-
Гамбия	+					+	-
Гана	-			C, R, L			-
Гватемала	+				C		
Гондурас	+				C	+	-
Греция	+				C	+	-
Грузия	-			C, R, L	S		
Дания	+			R	C		
Доминиканская. Республ-ка	+			L	C	+	-
Египет	+	C					
Замбия	-	C, R, L				-	+
Зимбабве	+			C		+	-
Израиль	+	C, R, L					
Индия	+	R, L			C	+	-
Индонезия	+	C			R, L	+	-
Иран	+	C				+	-
Ирландия	+	C					
Испания	+			C, R, L		+	+
Йемен	+	R, L			C	+	-
Камбоджия	+		C, R, L			+	-
Камерун	+			C	R, L	+	-
Канада	-			C, R, L		-	+
Кения	-	R, L			C	-	+
Кипр	+		L	C, R			
Китай	-			L	C, R	-	-
Колумбия	+			R, L	C	+	+
Коста-Рика	+			C		+	-
Кувейт	+			C		-	
Кыргызстан	+	C, L				+	-
Лаос	+			C, R, L		+	-
Латвия	-			R, L	C	-	+
Лесото	+	C, L				+	+
Литва	+	C		L		+	
Македония	+	C, L				+	-
Малайзия	+			C			
Мексика	+			C		+	

Продолжение табл.

1	2	3	4	5	6	7	8
Молдова	+			L	C	+	-
Монголия	-			C	R, L	-	-
Намибия	+			C, R		+	-
Непал	+				C, L	+	
Нидерланды	+		L		C	+	+
Никарагуа	+			R	C	+	-
Новая Зеландия	+		R, L	C			
Норвегия	+				C, R		
Пакистан	+	R, L			C	+	+
Панама	+			C, R		+	-
Парагвай	+				C	+	+
Перу	-				C	-	-
Польша	+	C, L, R				+	-
Португалия	+				C		
Россия	+			L	C, F	+	-
Руанда	+		C, R, L			+	
Румыния	+		C, L			+	-
Сальвадор	+			L	C		
Саудовская Аравия	+					+	
Сингапур	-			C		+	-
Словацкая Республика	-	C, R, L				-	-
Словения	+				C, R, L	+	
Соединенные Штаты	+			C, R, L		+	-
Сьерра-Леоне	+				C	+	-
Таджикистан	-	C, R, L				-	-
Таиланд	+	C, R, L				+	-
Танзания	-	C, R		L		-	+
Тринидад и Тобаго	+			C		+	-
Туркмения	-	C			R, L	-	-
Турция	+			L	C	-	-
Уганда	-			C, R, L		-	+
Узбекистан	-				C, R, L	-	-
Украина	-	C, R, L				-	-
Уругвай	+				C	+	-
Фиджи	+		C			+	-
Филиппины	+				C, R, L	+	-
Финляндия	-			R, L			

Продолжение табл.

1	2	3	4	5	6	7	8
Франция	+			C, R	L	+	–
Хорватия	+				C, L	+	
Чешская Республика	+	C, R		L		+	–
Чили	+			C, R		+	
Швейцария	–	C, R			L		
Швеция	–			C		–	–
Шри-Ланка	+	C				+	
Эквадор	+			C		+	–
Эритрея	+				C, R, L	+	–
Эстония	–	C		L		–	–
Эфиопия	–				C, R	–	+
Южная Африка	+	C, R, L				+	+
Ямайка	+			L	C	+	–
Япония	+			C, R, L		+	

Условные обозначения:

C – центральный уровень налоговых органов;

R – региональный уровень налоговых органов;

L – местный уровень налоговых органов.

Следует отметить, что принципы построения организационной структуры различных уровней налоговых органов не всегда идентичны. Так, центральный аппарат 38 % изученных стран организован на смешанном принципе, то есть в структуре налогового органа имеются подразделения, созданные по функциональному признаку, а также по работе с отдельной группой налогов или налогоплательщиков. Около 31 % организационных структур центральных аппаратов налоговых органов построены на функциональной основе, в 27 % – по налогам и только в 5 % – по категории налогоплательщиков. Региональные налоговые органы в несколько большей степени построены по функциональному признаку (36 %). В то же время значительная доля организационных структур региональных налоговых органов построена по видам налогов (31%) и на смешанной основе (26 %). При этом, так же как и центральный аппарат, региональные налоговые органы большей части стран широко не используют принцип построения налоговых органов «по налогоплательщикам» (только в 7 %). Местный уровень налоговых органов в еще большей степени, чем региональный, основан на функциональных началах (41 %). Другие принципы построения распределились следую-

щим образом: по налогам (28 %), смешанный (23 %), по налогоплательщикам (9 %).

Другим важным вопросом в части деятельности налоговых органов является организация взаимодействия с таможенными органами. Следует отметить, что таможенные, так же как и налоговые, органы в большей части стран находятся в подчинении Министерства финансов (в 75 %), при этом функционируют таможенные органы в основном независимо от налоговых органов. Только в 22 % рассмотренных стран таможенные органы входили в структуру налоговых администраций.

Как уже отмечалось, организация налоговой службы в различных странах мира зависит от множества факторов, основными из которых являются этапы становления государства, его политическое устройство, уровень социально-экономического развития. Рассмотрим структуру налоговых органов в отдельных странах.

Налоговые органы США

Взиманием налогов и сборов в США занимается Internal Revenue Service – Служба внутренних доходов (далее – СВД). СВД, будучи структурным подразделением министерства финансов США, осуществляет федеральные налоговые программы, утвержденные Конгрессом.

В США налоговая система имеет 3 уровня, налоговые службы которых самостоятельны и не подчинены друг другу, хотя и взаимодействуют между собой.

На верхнем уровне СВД осуществляет контроль за соблюдением налогового законодательства и сбором федеральных налогов – подоходного налога, налога на недвижимость, налога на дарения, а также некоторых акцизов. Сбором акцизов также занимается Бюро по алкогольным напиткам, табачным изделиям и огнестрельному оружию, а вопросами, относящимися к взиманию таможенных пошлин, ведает Таможенная служба.

На среднем уровне действуют налоговые службы штатов, собирающие налоги и сборы, вводимые законодательными собраниями штатов. Эти налоги поступают в бюджеты штатов.

На нижнем уровне — местные налоговые органы, которые взимают налоги, вводимые местными органами власти.

Деятельность СВД направлена на обеспечение получения государственной казной налоговых поступлений в надлежащем объеме при минимальных издержках.

Основными задачами, поставленными перед налоговой службой США на современном этапе, являются:

- увеличение поступлений добровольно уплаченных налогов;
- облегчение процедуры уплаты налогов для налогоплательщиков;
- повышение качества и эффективности работы службы и более полное удовлетворение запросов налогоплательщиков.

СВД располагает по стране 7 региональными отделениями, которые осуществляют налогообложение сразу в нескольких штатах, 65 окружными бюро, 9 центрами обслуживания (в двух регионах имеется по два центра обслуживания) и двумя расчетными центрами. При каждом региональном управлении действует Центр по рассмотрению жалоб Министерства финансов, подчиняющийся непосредственно руководителю управления. Структура налогового управления строится не по видам налогов, а по функциональным признакам и состоит из следующих основных подразделений:

- 1) служба отработки налоговых деклараций;
- 2) служба проверки налоговых деклараций;
- 3) служба взимания налогов;
- 4) служба криминальных расследований;
- 5) отдел обслуживания налогоплательщиков;
- 6) служба пенсионных программ и некоммерческих организаций;
- 7) международный отдел;
- 8) отдел кадров.

Информация о налогоплательщиках аккумулируется в 10 компьютерных центрах, аналогах наших центров обработки данных. Работают отделы, выполняющие специальные и вспомогательные функции.

Кроме того, каждый штат имеет собственную налоговую службу, ответственную за сбор установленных в нем налогов. Обычно она называется департаментом доходов. Как правило, глава службы назначается губернатором и находится под его началом. В трех штатах глава налоговой службы избирается на выборах всем населением штата, а в нескольких – департамент доходов управляется комиссией, назначаемой губернатором.

Налоговые службы штатов чаще организованы по функциональному принципу, а не по принципу сбора отдельных налогов. Департамент доходов обычно имеет крупные структурные единицы, занимающиеся идентификацией и регистрацией налогоплательщиков; обработкой налоговых деклараций и контролем за уплатой налогов; расчетом налогов; принудительным взиманием налогов; консультированием и помощью налогоплательщикам. В департаменте имеется и ряд вспомогательных служб: юридическая, кадровая, средств обслуживания и информации.

С 1998 г. Служба внутренних доходов США переживает модернизацию, целью которой является повышение качества обслуживания американских налогоплательщиков.

Применительно к потребностям налогоплательщика планируется перестроить организационную структуру службы. В настоящее время СВД насчитывает 33 окружных отделения и 10 центров обслуживания – всего 43 структурные единицы. Каждое из этих структурных подразделений несет ответственность за обслуживание налогоплательщиков всех категорий, зарегистрированных на данной территории.

Следуя логике организации частных финансовых организаций, руководство СВД предлагает перестроить структуру своего ведомства с ориентацией на четыре крупные категории налогоплательщиков. Каждое из четырех крупных подразделений будет решать все вопросы, возникающие у налогоплательщиков определенной категории, и нести полную ответственность за качество их обслуживания. Такие подразделения заменят собой четыре окружных подразделения и возьмут на себя значительную часть функций центрального аппарата, что даст возможность центру уделять больше внимания решению стратегических вопросов. Категории налогоплательщиков, по которым планируется создать подразделения, таковы:

- налогоплательщики с трудовыми доходами и доходами от инвестиций;
- малый бизнес, включая предпринимателей без образования юридического лица;
- крупные предприятия;
- налогоплательщики, освобожденные от налогообложения.

Налоговые органы Японии

Управление налоговой системой Японии находится в юрисдикции Министерства финансов, два подразделения которого – Налоговое бюро и Бюро по таможенным сборам и тарифам – ответственны за исследование и планирование (включая подготовку соответствующих законопроектов) в сфере налогообложения, сертификацию налоговых и таможенных инспекторов, выявление фактов уклонения от налогов и т.д.

Непосредственной деятельностью по проведению налоговой политики в жизнь, т.е. сбором налогов в соответствии с существующим законодательством, занята Национальная налоговая администрация (далее – ННА), созданная в 1949 г. в качестве автономного органа Министерства финансов и состоящая из центрального аппарата, 12 региональных бюро и 524 местных отделений.

Центральный аппарат, региональные бюро и местные отделения соединены единой компьютерной информационной сетью. В ННА и в региональных бюро имеются специальные отделы автоматизированной обработки информации, получающие сведения не только от местных отделений (которые, в свою очередь, получают соответствующую информацию непосредственно от налогоплательщиков), но и от учреждений кредитно-финансовой системы (банков, страховых и инвестиционных компаний, фирм по операциям с недвижимостью и т.д.). Создание таких информационных ресурсов делает возможным применение специальных программ для контроля за уплатой налогов и разоблачения «уклонистов».

Общая схема устройства налоговых органов Японии представлена на рис. 2.1.

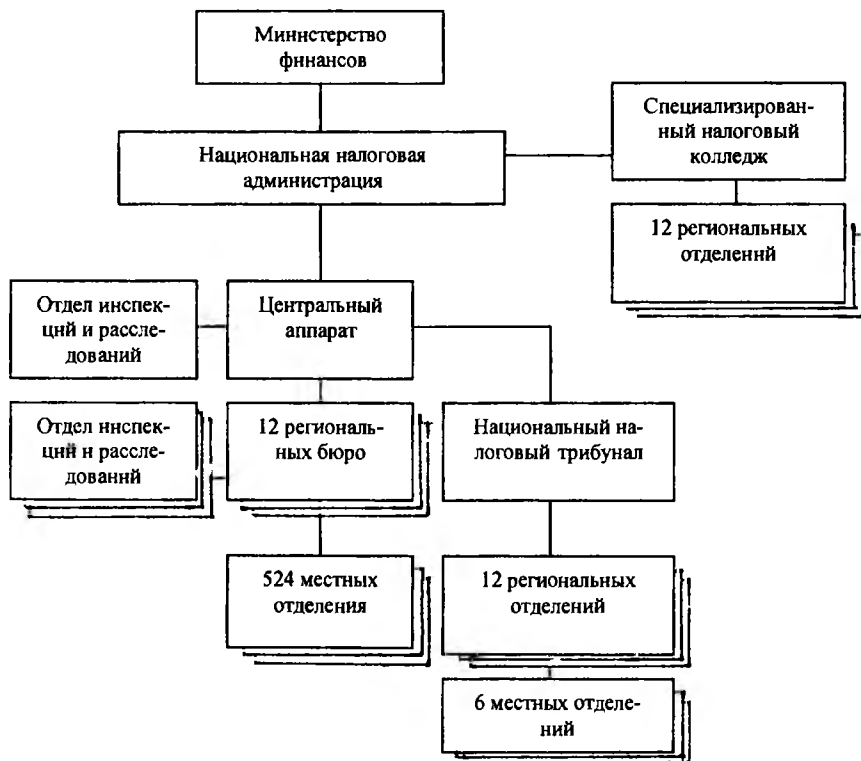


Рис. 2.1. Система налоговых органов Японии

Институт налоговой полиции в Японии отсутствует, однако центральный аппарат ННА включает в себя отдел инспекций и расследований, сотрудники которого наделены полномочиями проводить прямые следственные действия в отношении конкретных налогоплательщиков. Такие же отделы имеются и на региональном уровне. В 1970 г. в составе ННА был создан Национальный налоговый трибунал, имеющий 12 региональных и 6 местных отделений. В его функции входит рассмотрение дел, связанных с налогообложением.

Обращает на себя внимание наличие в составе ННА специализированного Налогового колледжа с 12 региональными отделениями, обучение в котором обязательно для всех работников, поступающих в налоговую службу.

Налоговые органы ФРГ

Специального налогового ведомства в ФРГ не существует. Налоговые инспекции входят в финансовую систему, структура построения которой довольно своеобразна (рис. 2.2). Она отражает федеративное построение государства, относительную самостоятельность земель. В ФРГ существует Федеральное министерство финансов и земельные министерства финансов. В каждой земле, кроме того, есть так называемая Верховная финансовая дирекция (Главное финансовое управление), подчиненная одновременно и Федеральному, и земельному министерствам финансов (является и федеральным, и земельным органом). Верховной финансовой дирекции подчинены налоговые инспекции и таможенные органы.

В Федеральном министерстве финансов наряду с другими имеются управления пошлин и акцизов, имущества и налогов со сделок, финансовых взаимоотношений между Федерацией и землями. Они занимаются и налогами, установленными на территориях земель, но указаний налоговым органам земель давать не могут. В земельном министерстве финансов существует налоговый отдел с подразделениями по отдельным налогам.

В верховной финансово-дирекции также есть отдел пошлин и налогов на предметы потребления, относящийся к федеральной части дирекции, и отдел налогов на имущество, относящийся к земельной части. Наряду с федеральными и земельными государственными чиновниками в ФРГ имеются консультанты по налогам. Это не работники Министерства финансов, но оно выдает им лицензию на право деятельности. Они дают платные консультации. Профессия весьма необходимая, так как налоговое законодательство ФРГ довольно сложно.

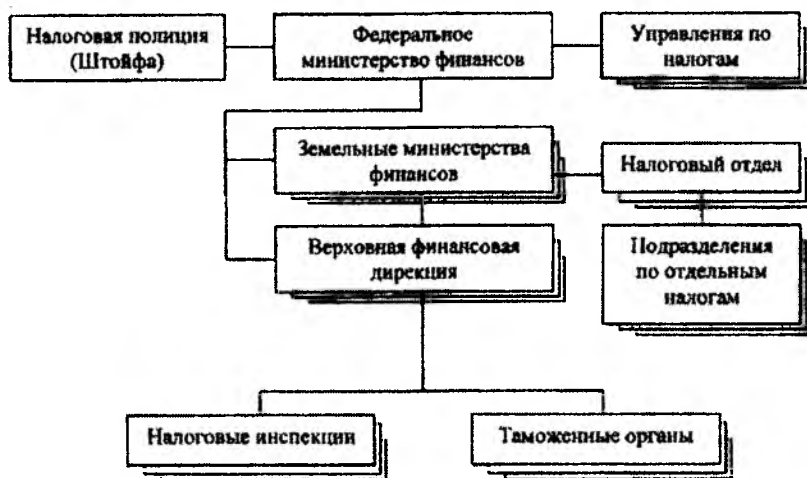


Рис 2.2. Система финансовых и налоговых органов ФРГ

Инспекцию возглавляет начальник, как правило юрист. Юристы возглавляют и отделы, которые, в свою очередь, разделены на подотделы: правовой, по налогу с зарплаты, по автотранспорту, по налогу с оборота предприятий, по налогу с приобретения земельных участков. Имеется оценочный отдел — по оценке имущества, земельных участков, сельхозпредприятий и угодий, что необходимо при расчете налога с наследства. Кроме того, есть подотделы рассрочки платежей, регистрации, НДС, проверки предприятий (крупные предприятия проверяются специальным отделом Верховной финансовой дирекции), автоматизации процессов работы. В налоговой инспекции есть финансовая касса со штатом конфискаторов.

В больших инспекциях существуют отделы налога с юридических лиц, следственные и розыскные отделы.

Земли в ФРГ делятся на общины, и везде в них имеется налоговый отдел.

Здесь существует четыре уровня государственной службы, каждому из них соответствует определенная степень образования и номенклатура должностей.

Специальным органом Министерства финансов ФРГ, в компетенцию которого входят вопросы практической реализации налоговой политики страны, является налоговая полиция – «Штойфа». В большинстве земель «Штойфа» является составной частью Министерства финансов. Исключение составляют г. Бремен и земля Северный Рейн-Вестфалия, где налоговый розыск входит в Главную финансовую дирекцию. Налоговый розыск наделен такими же правами, что и криминальная полиция.

Налоговые органы Китая

В состав государственных органов, уполномоченных разрабатывать налоговые законы и определять налоговую политику в Китае, входят:

- Национальный общественный конгресс и его постоянный комитет;
- Государственный совет;
- Министерство финансов;
- Государственная администрация налогообложения;
- Комитет тарификации и классификации при Государственном совете;
- Главное таможенное управление.

Налоговые законы разрабатываются Национальным общественным конгрессом и постоянным комитетом конгресса.

Административные решения и правила в области налогообложения (инструкции) вырабатываются Государственным советом.

Ведомственные правила в области налогообложения разрабатываются: Министерством финансов, Государственной администрацией налогообложения, Комитетом тарификации и классификации при Государственном совете и Главным таможенным управлением. Общая схема организации налоговой службы Китая представлена на рис. 2.3.

Государственная администрация налогообложения – высший налоговый орган Китая; имеет статус министерства при Государственном совете. Основная функция этого органа управления – контроль за государственными доходами.

Основные полномочия Государственной администрации налогообложения:

- разработка налоговых законов, инструкций и разъяснений по их исполнению;

- выработка совместно с Министерством финансов предложений по вопросам налоговой политики и направление их на рассмотрение Государственного совета, формулирование процедур по их исполнению;
- определение полномочий центральных и местных налоговых органов;

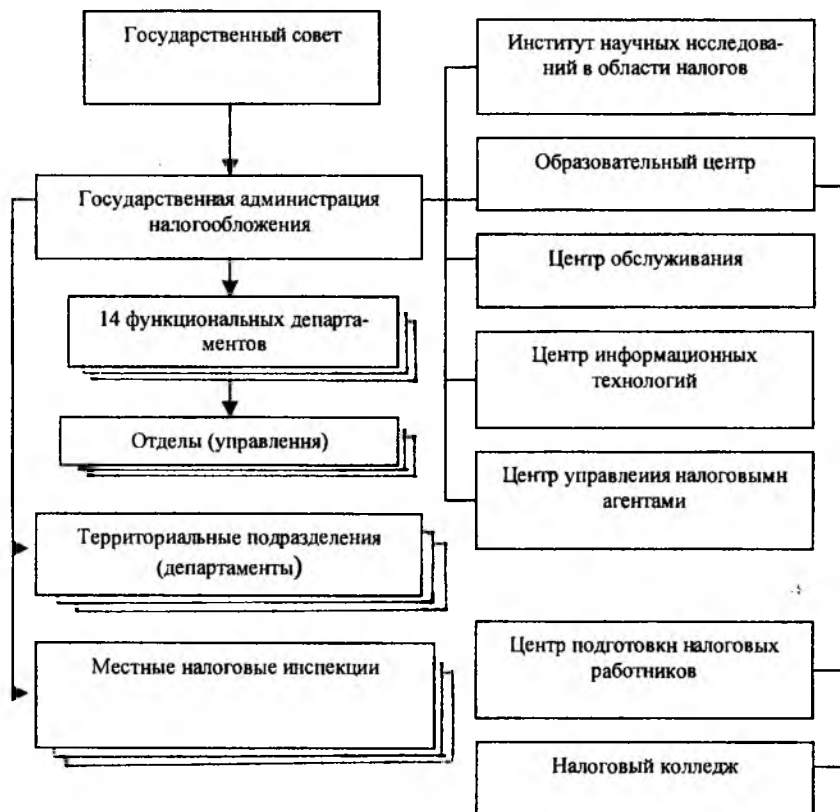


Рис. 2.3. Система налоговых органов Китая

- выработка предложений по вопросам регулирования и контроля за макроэкономической ситуацией в стране с помощью приемов налогообложения;
- формулирование правил и порядка работы налоговых органов и контроль за их исполнением;
- инспектирование местных налоговых органов;

- разработка предложений по вопросам реформирования налоговой системы, формулирование соответствующих процедур;
- контроль исполнения налоговых законов, инструкций, проведения налоговой политики;
- организация и осуществление взимания и управления центральными (собственными) налогами, регулируемыми налогами, налогом на земледелие и взносами в государственные фонды;
- подготовка проекта доходов бюджета;
- разъяснение спорных вопросов, возникающих в ходе исполнения законов;
- контроль предоставления вычетов и льгот по налогам;
- содействие международному обмену и координации деятельности в области налогообложения;
- участие в международных налоговых конвенциях, исполнение заключенных договоров и соглашений;
- контроль сбора и возврата НДС и налога на потребление при экспорте – импорте;
- решение кадровых вопросов и вопросов, касающихся размеров заработной платы и содержания налоговых работников администрации;
- выдача рекомендаций по назначению и снятию с должностей начальников и заместителей начальников местных налоговых органов;
- профессиональная и идеологическая подготовка и обучение налогового персонала;
- организация налоговой пропаганды и теоретических изысканий в области налогов;
- регистрация налоговых агентов и стандартизация услуг налоговых агентов.

Руководитель администрации и его четыре заместителя назначаются Госсоветом. Главный экономист и главный бухгалтер также являются членами руководства администрации. В структуре министерства выделяют 14 функциональных департаментов, каждый из которых состоит из нескольких отделов (управлений), а именно:

- Главное управление, включающее отдел высших должностных лиц, секретариат, наблюдательный совет, исследовательский отдел, отдел новостей и финансовый отдел;
- Управление налоговой политики и налогового законодательства, включающее общий отдел, отдел налоговой реформы, законотворческий и апелляционный отделы;
- Управление налогов с оборота, которое отвечает за НДС, налог на потребление и налог на предпринимательскую деятельность;

– Управление налогов на прибыль (доходы), отвечающее за налог на прибыль предприятий и подоходный налог;

– Управление местных налогов, которое отвечает за ресурсный налог, плату за пользование землями городов и районов, налог на содержание и строительство городов, налог на инвестиции в основной капитал, налог на реализацию земли, налог на имущество, налог за пользование автотранспортными средствами и водными судами, гербовый сбор;

– Управление сельскохозяйственных налогов, отвечающее за налог на земледелие, налог на содержание и разведение скота, налог на передачу имущества, налог за пользование сельхозугодиями;

– Управление международного налогообложения, включающее общий отдел, отдел управления налогами, отдел уклонения от уплаты налогов, отдел налогообложения прибрежной добычи нефти, отдел международного налогового сотрудничества, отдел иностранных дел и отдел иностранной кооперации;

– Управление налогообложения экспорта и импорта, которое отвечает за НДС и налог на потребление при экспорте-импорте;

– Департамент взимания и управления налогами имеет отдел налоговой пропаганды, отдел оформления и ведения счетов-фактур и маркетинговый отдел;

– Управление налоговых расследований;

– Департамент финансового управления, включающий финансовый отдел, отдел инфраструктуры и отдел снабжения;

– Плановое и статистическое управление, имеющее плановый отдел, статистический отдел и отдел экономического анализа;

– Кадровое управление, в составе: отдел кадров высшего звена, отдел кадров налоговых служащих, отдел по найму работников и отдел подготовки и переподготовки кадров;

– Контролирующий департамент, включающий секретариат, отдел надзора и отдел рассмотрения жалоб.

Кроме того, вопросами налогообложения в Китае занимаются и некоторые негосударственные институты и средства связи, такие как Образовательный центр, Центр обслуживания, Центр информационных технологий, Центр управления налоговыми агентами, Институт научных исследований в области налогов, Центр подготовки налоговых работников и Налоговый колледж.

Налоговые организации на территориальном и местном уровнях делятся на территориальные и местные налоговые подразделения (инспекции).

Территориальные подразделения Государственной администрации налогообложения – департаменты, непосредственно подчиняющиеся руководству администрации. Они являются функциональными органами, отвечающими за сбор находящихся в их юрисдикции налогов. Они также отвечают за разработку налоговых законов, инструкций и разъяснений по их исполнению в соответствии с местными условиями. Руководители подразделений и их заместители назначаются руководством администрации. Количество отделов территориальных налоговых подразделений не превышает 12: общий отдел, отдел налогов с оборота, отдел налогов на прибыль, отдел планирования и финансов, отдел взимания и управления налогами, отдел кадров, отдел контроля и отдел налоговой политики и налогового законодательства. Дополнительно территориальные налоговые подразделения могут создавать бюро налоговых расследований, бюро взимания налогов, бюро налогообложения иностранных инвестиций и/или бюро налогового контроля за экспортом и импортом.

Местные налоговые инспекции находятся в совместном ведении соответствующих местных исполнительных органов и вышестоящих налоговых подразделений. При этом вышестоящие налоговые подразделения осуществляют вертикальное руководство нижестоящими, а именно: решают кадровые, организационные вопросы, определяют основные показатели сметы расходов.

К началу 1999 г. в КНР в целом насчитывалось 992 000 человек налоговых служащих, из них 575 000 работают в Государственной администрации налогообложения, 416 000 – в территориальных и местных налоговых инспекциях.

Налоговые органы Швеции

Национальная налоговая служба (ННС) Швеции имеет трехуровневую систему. Вся ее деятельность находится в подчинении Департамента финансов Правительства страны, но является независимым от Правительства ведомством.

В соответствии с действующей в Швеции правовой системой основные функции государственного управления осуществляют именно государственные службы и агентства. Министерства фактически ведают только вопросами, имеющими политическое значение: формирование законодательства; работа с парламентом и общественными организациями; внешние связи и т.п. Разработкой налоговой политики и формированием налогового законодательства занимается налоговый департамент Министерства финансов, а вся работа по налоговому администри-

рованию возложена на ННС. В Национальной налоговой службе Швеции в 2004 году было занято 10,5 тыс. человек.

Кроме того, ННС выполняет функции специализированного органа по выявлению и взысканию любых задолженностей перед государством (не обязательно налоговых), реализует общий надзор в сфере административного права (контроль при осуществлении процедуры банкротства, сбор информации о неисправимых должниках, обращение взыскания на недвижимое имущество, реструктуризация долгов и др.). Для этого в составе службы создано Управление по взысканию долгов (2350 сотрудников).

Помимо упомянутых выше, на ННС возложены функции ведения общегосударственного учета и регистрации населения, а также координация работы по учету и налогообложению объектов недвижимости.

Сбор прямых налогов и некоторых видов акцизов осуществляет Национальное налоговое управление (общее число сотрудников порядка 1150 человек, из них 600 заняты в Департаменте программного обеспечения).

Сбором косвенных налогов (НДС, таможенные пошлины, акцизы) занимается не входящее в состав ННС Таможенное управление (общее число сотрудников примерно 2300 человек).

Кроме того, функциями налоговых органов наделены суды (взимают гербовый налог), Национальное управление дорог (занимается регистрацией транспортных средств и сбором соответствующего налога) и некоторые другие ведомства.

Расследованием налоговых преступлений занимаются органы прокуратуры и полиция. Вместе с тем в 1998 г. в структуре ННС были созданы собственные подразделения по предотвращению налоговых правонарушений (число сотрудников около 200 человек).

Общий объем бюджетных расходов на ведение налоговой работы в Швеции находится в пределах 1,5 % всех собираемых налогов (из них примерно треть приходится на общие административно-организационные расходы и две трети составляют расходы на поддержание налогового контроля и обеспечение сбора налогов).

В 2003 г. правительством Швеции (в целях централизации работы) было принято решение о реорганизации Национального налогового управления в общегосударственный налоговый центр с единым банком данных.

Особо следует отметить высокий уровень и полноту ведущейся налоговой статистики. С 1998 г. в Швеции издается статистический ежегодник по налогам. В 14 разделах приводится более 200 таблиц: об объ-

емах и распределении доходов и прибылей (по видам, отраслям, регионам и т.д.); о личных и предпринимательских активах, капиталах, коммерческих и финансовых оборотах; о налоговой недоимке и динамике ее взыскания (с оценками и прогнозами собираемости и уклонения от налогов) по категориям и группам налогоплательщиков, по отраслям, формам собственности; о данных опросов налогоплательщиков об их отношении к налоговым обязательствам и желании (возможности) их исполнения; о налоговом администрировании (включая структуру затрат по звеньям налоговой системы и по регионам) и т.д. На основе налоговой статистики в Швеции производится планирование бюджетов на всех уровнях государственной власти, прогнозирование экономического роста и развития как на макроэкономическом, так и на микроэкономическом уровне.

Национальному налоговому управлению (г. Стокгольм) подчиняются 10 региональных органов (налоговых управлений) и входящие в их состав налоговые инспекции (местные налоговые отделы). В составе региональных налоговых управлений, возглавляемых региональными директорами, имеются специальные отделения по работе с крупными предприятиями.

В Швеции 24 налоговые инспекции, количество которых соответствует количеству ленов (административно-территориальных единиц).

Каждую налоговую инспекцию возглавляет общественный орган с наблюдательными функциями – правление.

Налоговые органы Швеции оказывают помощь налогоплательщикам, которые хотя и честно и правильно платят налоги. Зная о достаточно сложной национальной налоговой системе и частом изменении в налогообложении, налоговая служба активно применяет в этих целях современные Интернет-технологии.

Налоговые органы Казахстана

Согласно Налоговому кодексу Республики Казахстан, органы налоговой службы Казахстана состоят из уполномоченного государственного органа и налоговых органов. В настоящее время уполномоченным государственным органом является Налоговый комитет Министерства финансов Республики Казахстан.

К налоговым органам относятся межрегиональные налоговые комитеты, налоговые комитеты по областям, городам Астане и Алматы, межрайонные налоговые комитеты, налоговые комитеты по районам, городам и районам в городах. В случае создания специальных экономи-

ческих зон могут быть образованы налоговые комитеты на территории этих зон.

Налоговые органы подчиняются непосредственно по вертикали соответствующему вышестоящему органу налоговой службы и не относятся к местным исполнительным органам.



Рис. 2.4. Система налоговых органов Казахстана

Налоговый комитет Казахстана осуществляет руководство налоговыми органами. Первые руководители налоговых органов назначаются на должности первым руководителем уполномоченного государственного органа. Общая структура налоговых органов Республики Казахстан представлена на рис. 2.4.

Налоговые органы Украины

В Украине во главе налоговых органов стоит Государственная налоговая администрация (ГНА), которая является центральным органом государственной власти со специальным статусом. Система налоговых органов отражена в законе «О государственной налоговой службе в Ук-

структуру органов входят также государственные налоговые администрации по Республике Крым, областям, городам Киев и Севастополь, а также государственные налоговые инспекции в районах, городах (кроме Киева и Севастополя) и районах в городах.

В составе органов государственной налоговой службы находятся специальные подразделения по борьбе с налоговыми правонарушениями (налоговая милиция).

При ГНА Украины и ГНА по Автономной республике Крым, по областям, городам Киеву и Севастополю утверждаются коллегии. Численность и состав коллегий ГНА Украины утверждается Кабинетом министров, а коллегий по областям, Крыму, городам Киеву и Севастополю – Государственной налоговой администрацией Украины. Коллегии являются совещательными и рассматривают важнейшие направления деятельности соответствующих налоговых администраций.

Таким образом, во всем мире существует несколько подходов к формированию органов, ответственных за соблюдение налогового законодательства.

Согласно первому – налоговые органы входят в систему финансовых органов, в частности министерства финансов.

По второй схеме налоговые органы представляют собой самостоятельную структуру, наряду с иными министерствами и ведомствами.

Во всех государствах организация налоговой службы учитывает административно-территориальное деление страны. В большинстве стран, в первую очередь федеративных, налоговые органы представляют собой трехуровневую систему, причем это могут быть как вертикально подчиненные, так и работающие параллельно структуры. Схема подчинения зависит от существующей в государстве бюджетной системы.

Проведенный анализ показывает лишь общий вектор построения налоговых органов в мире. По мнению экспертов, наиболее эффективной формой налогового администрирования для большинства налоговых систем стран мира является использование функциональной модели для построения организационной структуры налоговых органов. Однако считается, что для высокоразвитых стран с низким уровнем коррупции более продуктивным является построение организационной структуры не на функциональной основе, а на основе учета категории налогоплательщиков, поскольку данный подход в большей степени способен удовлетворить потребности конкретных категорий налогоплательщиков как с точки зрения информационно-разъяснительной, так и контрольной работы. Очевидно, что оптимальная организационная структура налоговых органов в одном государстве может быть не совсем эффективной

для другой страны, с иным политическим устройством и уровнем социально-экономического развития.

2.3. Тенденции совершенствования налогового администрирования за рубежом

Анализ литературных источников [58, 78, 82, 103, 104], а также опыта, накопленного сотрудниками российского центрального аппарата и территориальных налоговых органов при посещении Швеции, Дании, США, Австралии и других стран с развитой системой администрирования, позволяет выделить современные общие тенденции основных изменений, касающихся организации и функционирования налоговых структур различных государств.

Несмотря на структурные различия, основные процессы налогового администрирования всюду достаточно схожи.

Во многих странах в зависимости от особенностей их политического устройства, помимо государственного налогового ведомства, существуют муниципальные налоговые (или иные) структуры. В ряде стран (например, в Дании) муниципальные образования находятся во взаимосвязи с государственными структурами. При этом государственная структура осуществляет определенный мониторинг муниципальных образований. В других странах эти структуры, напротив, являются совершенно независимыми и не обмениваются между собой информацией.

В Дании 8 межрегиональных управлений обслуживают 26 регионов. Такая схема характерна для всех стран с межрегиональным управлением. Соответственно, у них образуются определенные подчиненные структуры, непосредственно работающие с налогоплательщиками. В Швеции и Дании, например, это общественные конторы, которые обслуживают налогоплательщиков, помогая им исполнять свои налоговые обязанности: раздают формы деклараций, консультируют по различным вопросам, информируют о состоянии расчетов с бюджетами и т. д. (Такое явление, как сверка, характерно для очень немногих стран.) Эти конторы осуществляют все функции, которые у нас выполняют отделы по работе с налогоплательщиками.

Тенденции к укрупнению налоговых структур

В Дании до настоящего времени существовало 275 муниципальных инспекций, финансируемых из муниципального бюджета, которые администрировали ряд налогов, в т. ч. подоходный налог. Они существовали под патронажем межрегиональных управлений. За последний год наметилась тенденция их резкого сокращения – до 50 единиц – и соеди-

нение с межрегиональными управлениями. При этом финансирование становится уже не муниципальным, а государственным.

Швеция до недавнего времени имела центральный аппарат и 10 межрегиональных территориальных управлений – самостоятельных юридических лиц, которые полностью автономно вели свою работу, имели собственную бухгалтерию и т. п. В настоящее время они представляют собой одно юридическое лицо, с единым руководством и бухгалтерией. Кроме того, к ним еще подсоединился центральный аппарат. Безусловно, Швеция, сознательно пошла на такой шаг. Таким образом, тенденция к укрупнению налоговых структур является общей тенденцией для многих стран.

Тенденции к сокращению персонала налоговых служб

Сейчас всюду прослеживается тенденция к сокращению персонала налоговых служб за счет автоматизации различных процессов, а также совершенствования управления. Это является национальной политикой всех стран с развитым налоговым администрированием.

Количество обслуживаемых одним инспектором налогоплательщиков (людей или организаций) в разных странах очень отличается: в Дании – 1000, в Швеции – немного менее 700, в Австралии – 500. Для сравнения отметим, что в России на одного инспектора приходится около 1000 налогоплательщиков.

Большой поддержкой для всех налоговых структур в странах с развитым налоговым администрированием являются так называемые налоговые агенты. За рубежом налоговыми агентами называют частные компании, фирмы, оказывающие налогоплательщикам содействие в исполнении их налоговых обязанностей. Например, они помогают подготовить декларацию, в том числе – в электронном виде. Одно дело, когда налоговый орган получает декларацию, не слишком аккуратно составленную на бумаге, с рядом ошибок, и когда поступает декларация, грамотно составленная на электронном носителе информации.

В Австралии, например, налоговых агентов – около 30 тысяч, в США – тоже несколько десятков тысяч – это гигантская армия частных компаний, работающих с налогоплательщиками. Можно представить, как эти крупные страны, территориально сопоставимые с Россией, охвачены сетью налоговых агентов: в Соединенных Штатах Америки только одна из наиболее крупных корпораций, осуществляющих такие услуги, имеет 26 тысяч пунктов по консультированию налогоплательщиков и оказанию им содействия в заполнении деклараций.

В Австралии услугами налоговых агентов пользуется 75 % налогоплательщиков. Для оказания оперативных и качественных услуг нало-

гоплательщикам налоговые агенты получают через свой отдельный портал сведения о состоянии расчетов клиентов с бюджетом, благодаря чему имеют возможность заранее уведомить их о возникновении какой-либо нежелательной ситуации, отслеживают сроки платежей, регулируют разные процессы и своевременно информируют налоговые органы. При этом стоимость подготовки декларации в электронном виде в Австралии составляет около 30 долларов США.

Существенной особенностью стран с развитым налоговым администрированием является то, что территориальное расположение налогоплательщика, равно как и налогового органа, имеет все меньшее значение. А для таких стран, как Швеция и США, – вовсе ничего не значит. Администрирование осуществляется вне зависимости от того, где находится налоговый орган или налогоплательщик. В этих странах нет такого понятия, как «постановка налогоплательщика на учет в конкретном налоговом органе». Там налогоплательщик состоит на налоговом учете в своей стране и администрируется в каком-либо месте в зависимости от специализации налоговых органов.

Специализация налоговых органов осуществляется по функциям либо по категориям налогоплательщиков. В Швеции она называется специализацией по компетенции. Например, крупнейшие налогоплательщики этой страны администрируются только в двух регионах – Стокгольме и Гетеборге. Информирование с использования Интернета осуществляет Судерхам, а ведение информационных ресурсов – только центральный офис, центральный аппарат. Декларации по акцизам, их обработка и контроль осуществляются только в одном региональном офисе.

Раньше в Швеции было несколько региональных структур – самостоятельных организаций, которые обслуживали определенный круг территорий. При этом они не могли так легко и свободно осуществлять администрирование по налогам, категориям налогоплательщиков и по всевозможным проблемам. Объединение, укрупнение налоговых структур призвано было стереть существовавшие административные границы. Теперь, если в каком-либо регионе рынок труда, например, бухгалтеров дешевле, то там находится бухгалтерия, которая рассчитывает все территории Швеции, в т. ч. центральный аппарат. Если где-то сложился достаточно дешевый рынок квалифицированных специалистов информационного обеспечения, то там тоже происходят соответствующие процессы, таким образом, стирание административных границ позволило добиться наиболее эффективной специализации по функциям и по категориям плательщиков.

Тенденции к улучшению взаимоотношений с налогоплательщиками

Во всех странах много лет существовала тенденция к усилению контроля, но практически все пришли к заключению, что это не дает желаемого результата. Это признали, например, шведские налоговые органы, которые сейчас делают акцент, как и налоговые службы других стран, на совершенствование сервисных услуг, оказываемых налогоплательщикам. Большинство стран с развитым налоговым администрированием пришло к выводу, что это позитивно влияет на повышение законопослушности налогоплательщиков, добровольную уплату ими налогов и в конечном итоге – на сбор налоговых поступлений.

В США за последние 10–15 лет дважды происходила модернизация налоговой структуры с применением различных концепций. Последняя концепция в качестве стратегических целей на первое место ставит улучшение обслуживания налогоплательщиков публичного характера, на второе место – улучшение персонифицированного обслуживания и на третье место – повышение эффективности организации своей деятельности (снижение своих затрат и повышение сбора налогов при минимальном вложении со стороны государства). Отметим, что сбор налогов как стратегическая цель не стоит ни на одном из трех мест. Это характерно для многих стран.

Сегодня принято ссылаться на то, что зарубежные страны имеют очень простое законодательство. На самом деле есть страны, у которых законодательство достаточно сложное, – например Швеция. Налоговым органам пришлось доработать к налоговому законодательству еще 8 томов, каждый из которых включает до 300 листов разъяснений по различным вопросам.

Центральный аппарат большинства стран имеет достаточно большую численность. Ее процент от общего числа работников налоговых органов колеблется от 4 до 10 %. В России эта цифра составляет 0,6 % от количества работников всех территориальных налоговых органов.

За рубежом считают, что мощный центральный аппарат решит все проблемы территориальных налоговых органов, снимет множество вопросов, учтет все факторы. Поэтому на численности центрального аппарата не экономят. В этом плане интересен опыт Австралии. Вся деятельность австралийских налоговых органов разбита на четыре блока:

- к первому блоку относятся структуры, которые занимаются повышением собираемости налогов;

- второй блок составляют структуры, осуществляющие текущие процессы налогового администрирования;
- в третий блок входят подразделения обеспечения информационных технологий;
- четвертый блок сформирован из кадровых и ресурсных управлений.

Под повышением собираемости налогов понимается проведение выездных проверок налогоплательщиков, а также проведение камерального контроля (но не обработки деклараций, а только той части работы инспектора, когда он начинает общаться с налогоплательщиком, запрашивает у него дополнительные документы, подтверждающие суммы заявленной декларации, и производит определенные действия). Сюда же относится определение сегментов повышенного риска в области налогообложения, разработка процедур и методов, снижающих вероятность ухода от уплаты налогов, маркетинг, связь со средствами массовой информации.

Кроме того, очень важны услуги, оказываемые советам и ассоциациям налогоплательщиков. Налоговый орган Австралии очень много работает именно с подобными организациями, считает такую работу очень важной и не жалеет на нее времени. Для этого специально подбирают наиболее ответственных людей, умеющих оперативно и детально решать вопросы с этими структурами.

На повышение собираемости налогов самым непосредственным образом влияет функция информирования, консультирования налогоплательщиков. Сюда же следует отнести наложение штрафов, совершенствование механизма досудебного разбирательства и судебные разборы.

К текущим процессам налогового администрирования относятся: учет налогоплательщиков; присвоение им идентификационных налоговых номеров; оперативный бухгалтерский учет; обработка деклараций; обработка платежей; управление задолженностями; урегулирование задолженности.

Основные тенденции совершенствования элементов налогового производства

Учет налогоплательщиков. Постановка на налоговый учет, присвоение идентификационных номеров налогоплательщиков осуществляются разными способами. Например, в США все документы представляются в Центр обработки данных. Таких центров там пять. Постановка на налоговый учет происходит без контакта с будущим налогоплательщиком.

В случае возникновения каких-либо вопросов с ним осуществляется переписка.

Есть фактор, характерный для всех стран, – присвоение индивидуальных налоговых номеров и регистрация через централизованную базу данных. Централизованная модель учета – характерное явление практически для всех стран с развитым налоговым администрированием.

И в США, и Австралии постановка на учет идет через единую общенациональную государственную базу данных. Но происходит это по-разному. В США налогоплательщики представляют документы сразу в Центр обработки данных. Есть страны, где их сначала представляют в налоговые органы, которые путем прямого доступа к центральным ресурсам осуществляют ввод этих данных и получение идентификационных налоговых номеров.

Интересен опыт Австралии. Все ее организации регистрируются через веб-сайт электронным бесконтактным методом. Для такой регистрации налогоплательщика достаточно одного дня. Сейчас страна переходит на режим постановки налогоплательщиков на учет в режиме on-line, на который не нужно даже одного дня.

Регистрация налогоплательщиков в большинстве стран осуществляется не налоговыми органами. Например, в Австралии реестр хозяйствующих субъектов ведется на общенациональном уровне (это так называемый реестр бизнеса). Он открыт для всех граждан Австралии, по нему можно получить достаточно много информации о своем деловом партнере и т. д. В него налоговые органы поставляют свой идентификационный номер, присваиваемый налогоплательщикам. Таким образом, реестр бизнеса образуется, когда происходит регистрация хозяйствующего субъекта. После этого налогоплательщик становится на налоговый учет в налоговых органах Австралии, и его индивидуальный номер отправляется в базу бизнеса. В нее можно зайти и посмотреть оба номера: и номер бизнеса, и идентификационный.

Присвоение идентификационных налоговых номеров осуществляется либо контактно, либо бесконтактно. При этом возможно представление на бумаге или в электронном виде – суть явления одинакова, как правило, регистрация идет через централизованную базу. При этом тенденция перехода на электронную регистрацию, а впоследствии – на более оперативный режим on-line характерна для всех. Что касается налогоплательщиков – физических лиц, то, как правило, налоговый номер присваивается им при рождении и очень широко используется в дальнейшем. Например, в Дании индивидуальный номер налогоплательщи-

ка применяется при получении кредитов, при продажах и покупках налогоплательщикам выдается карточка с указанием этого номера.

Камеральной проверки в нашем, российском, понимании нет ни в одной стране. Это везде называется «получением и обработкой декларации». Камеральная проверка существует в части более детального анализа декларации (но и этот контроль называется просто проверкой, контролем декларации и считается отдельной операцией). В дальнейшем эту специфику необходимо учитывать.

Под обработкой декларации за рубежом имеется в виду ее получение, ввод в систему, обработка в системе и т.д. Все, что касается дальнейшей проверки, — это уже контрольные функции.

Бланки деклараций, инструкции по их заполнению поставляются бесплатно практически всеми странами. В нашей стране согласно Налоговому кодексу они тоже должны предоставляться бесплатно, но, к сожалению, пока наш бюджет не предусматривает этого, и на общенациональном уровне этот вопрос не решен.

Инструкции по заполнению деклараций написаны в очень доступной форме. Существуют инструкции для конкретных видов деятельности или категорий налогоплательщиков, для определенного вида бизнеса, где подробно расписаны все детали: как заполнить декларацию, например, фермеру или тому, кто занимается малым бизнесом, и т.д. Существуют также инструкции для профессионалов, написанные профессиональным языком, достаточно сложно и детально.

Обработка деклараций не связана с местонахождением налогоплательщика. Существуют разные варианты получения и обработки деклараций. Есть страны, где декларации получает инспекция, она делает первичную (второстепенную) обработку. Затем декларацию направляют в централизованную базу страны. Есть и другие варианты — когда декларации сразу направляются в центры обработки данных (например, в США). Те же пять центров обработки данных получают все декларации от налогоплательщиков напрямую: и по физическим и по юридическим лицам, бесконтактным способом, как на бумаге, так и по каналам связи.

В Дании декларация сначала подлежит обязательной камеральной проверке. И Дания, и Швеция используют услуги центров обработки данных. При этом в Швеции декларации направляются на обработку в центр, который в свое время выиграл тендер и с которым был заключен договор. Он обрабатывает декларации и дает соответствующие гарантии на обеспечение сохранности конфиденциальной информации. Но, например, территориальный орган, имеющий в своем плане проверок определенные декларации, отбирает их до ввода и даже может не отдавать

их на обработку. Он может сначала ввести, а потом проверить декларации или, наоборот, сначала проверить, а потом ввести. Решение отдано на откуп инспекции.

Крупных налогоплательщиков никогда не проверяют низовые налоговые органы. Некоторые инспекции осуществляют контроль только отдельных деклараций (наиболее простых налогов). Они осуществляют камеральный контроль деклараций, но крупнейших налогоплательщиков не проверяют никогда. Их декларации проверяются только на межрегиональном уровне.

Далеко не все декларации проверяются камерально, в российском понимании камеральной проверки. Особенно это характерно для Европы, где процент камеральных проверок невелик. В Дании, Швеции отбирается группа деклараций, которые поступают на проверку. Как правило, методология отбора спускается сверху и не имеет системного характера. В одном году отбирается деятельность определенного вида или какая-либо отрасль и проверяется какой-то период. Или берется налог, который вводится или изменяется, для более детальной его проверки.

Категории налогоплательщиков тоже иногда оказывают свое влияние. Крупнейшие из них и проблемные практически всегда проверяются. Если в проблемные попадают определенные категории, то в этот год осуществляется массовая проверка данных деклараций. Иногда вступают в силу какие-либо другие критерии, спускаемые, как правило, из центрального аппарата, и в соответствии с ними строится план проверок (в большинстве стран – сверху вниз).

Большие усилия были приложены всеми странами к тому, чтобы свести к минимуму необходимость налогоплательщикам лично являться в налоговый орган для сдачи декларации. И в основном все прошли этот путь успешно – декларации представляются в абсолютном большинстве бесконтактно. Случаи, когда налогоплательщики лично приносят декларации и в их присутствии осуществляется проверка, настолько редки, что считаются уникальными.

Как уже отмечалось, за рубежом при подготовке декларации активно используются услуги специализированных фирм – налоговых агентов. Все страны пытаются создать для них льготные условия, проводят государственную политику, поддерживающую данную технологию (когда плательщикам выгодно обратиться к налоговому агенту и налоговым агентам выгодно осуществлять свой бизнес). Причем все вопросы регулируются государством.

Ассоциация налоговых агентов разработала определенные правила своей деятельности. Например, в ряде стран решающим является мнение руководителя налогового органа о назначении того или иного лица председателем ассоциации налоговых агентов.

Во многих странах лицензирование осуществляют налоговые органы таких фирм, которые являются поставщиками налоговых услуг. Налоговый орган в большинстве стран имеет право выступить с инициативой об отзыве лицензии налогового агента, если налицо неоднократные случаи недобросовестного консультирования. Таким образом, государство подстраховывает налогоплательщиков на случай, если они получают недобросовестные консультации от налоговых агентов и в результате понесут убытки...

С категорией крупнейших и проблемных налогоплательщиков налоговые органы всегда стараются работать лично, не отправляя их к налоговым консультантам, пытаются ответить абсолютно на все вопросы, за исключением одного – как минимизировать налоги. На этот вопрос налоговые органы не отвечают.

Реформирование налогового администрирования в Швеции [104] ведется под лозунгом «единая декларация – единый счет – единый платеж – единый адрес платежа». Каждому гражданину Швеции присваивается в налоговом органе единый фискальный (он же и социальный) номер, который заменяет все виды государственного учета населения (по линии медицинского и пенсионного страхования, органов регистрации актов гражданского состояния и т.д.).

Под этим номером на каждого гражданина в налоговой службе заводится личный счет, по дебету которого отражаются все начисляемые на него прямые налоги (эти суммы списываются по мере поступления соответствующих платежей со стороны налогоплательщика), а по кредиту – все суммы переплат или возвратов налога при перерасчете по завершении отчетного периода. Уплата налога на единый счет единым платежным поручением производится налогоплательщиком на счета налоговой службы в банках и на почте почтовым переводом.

Налоговый орган распределяет полученные суммы в соответствии с начислениями по отдельным налогам, отраженным в личном счете налогоплательщика. Сумма платежа сверх начисленного налога сохраняется по кредиту личного счета (с начислением процентов) до момента наступления следующего платежа (по любому из налогов) или же по желанию налогоплательщика перечисляется на его банковский счет.

Для налогоплательщиков – юридических лиц разработана и введена в действие аналогичная система уплаты налогов с единого личного счета налогоплательщика на единый банковский счет налоговой службы.

Концепция единой декларации реализуется в Швеции путем перехода на общую форму отчета по НДС, социальным взносам, подоходному налогу и акцизам. Такая форма, с указанием названия налогоплательщика и его регистрационного номера, ежемесячно направляется налоговым органом в адрес налогоплательщика за 15 дней до начала отчетного месяца. Форма декларации (на одном листе) разделена на две части, разные по цвету (одна – для расчета платежа по НДС (всего 18 строк), другая – для расчета социальных взносов и подоходного налога (20 строк)).

Общий баланс по личному счету налогоплательщика – юридического лица (по всем налогам – собственным и удерживаемым при выплате доходов работникам) подводится налоговым органом ежемесячно. На этом счете также учитываются штрафные санкции и проценты за просрочку платежей.

В 2004 г. в Швеции планируется дальнейшее упрощение и унификация налоговых режимов для малых предприятий (разных юридических форм). Одновременно предполагается принять ряд мер по усилению налогового администрирования крупных предприятий (сейчас в Швеции 4 % общего числа компаний получают более 80 % общей суммы налогооблагаемой прибыли).

Автоматизация налоговых процедур

В настоящее время законодательством большинства стран не предусмотрено представление декларации в электронном виде – это считается не совсем демократичным. Тем не менее есть страны, где представление декларации в электронном виде определено законом, правда, не для всех категорий налогоплательщиков (в основном это отдельные бизнесмены, юридические лица). Вопрос этот неоднозначный и очень спорный. Скорее всего, наступит время, когда представление деклараций в электронном виде будет считаться абсолютно логичным и отнюдь не антидемократичным.

Большинство стран не стремится ввести всю имеющуюся информацию в свои автоматизированные системы. По абсолютному большинству налогоплательщиков, представляющих декларации, в автоматизированные системы водится примерно около 30 % данных. Все остальные данные существуют в бумажном виде. Информации, которую представляют крупнейшие налогоплательщики, так много, что ее просто невоз-

можно ввести в систему. В центре обработки данных очень выборочно подходят к такой информации, соизмеряя трудовые и финансовые затраты, которые повлечет за собой ее массовый ввод, и тех плюсов, которые получит от этого система. Здесь нужно сохранять разумный баланс.

Очень интересен опыт Дании, где налогоплательщик может представлять декларации по НДС в тот банк, где он имеет расчетный счет. При этом банк оказывает ему услугу, превращая его бумажную декларацию в декларацию, составленную в электронном виде, и представляя ее в налоговый орган, а также снимая с расчетного счета налогоплательщика средства и отправляя их на бюджетные счета (т. е. производит уплату и транскрибирование декларации в электронный вид и ее представление в налоговый орган).

Все ресурсы, содержащие данные налоговых деклараций, платежей и другие сведения, в большинстве стран централизованы. Централизация ресурсов осуществляется на уровне центрального аппарата либо коммерческой структурой, которая оказывает содействие в централизации, обслуживании и обработке. Большинство стран предпочитает держать ресурсы в центральном аппарате. Не только базы данных, но и сервера приложений находятся в центральном аппарате, а в территориальных налоговых органах – только клиентские места и сервера, поддерживающие принтеры и почту. Такая система введена, например, в Швеции в 1995 г. Но вообще информационные структуры занимают очень большой процент в составе всех налоговых органов. Например, в Австралии специалисты по информационным технологиям составляют 20 % всех работающих в налоговых органах страны.

Подачи деклараций на магнитных носителях практически нигде нет. В России такой вариант является промежуточным и предназначен для того, чтобы приучить налогоплательщиков использовать программы. Его конечная цель – представление деклараций по каналам связи.

Некоторые страны при обработке деклараций используют камерные технологии. Например, Швеция сканирует декларации. Причем сканирование производят частные предприятия (при этом происходит считывание декларации, распознавание, ручной довод неуверенно или ошибочно распознанных знаков) и возвращают электронные образцы в единую территориальную налоговую структуру и базы данных деклараций. Бумажные декларации фирма не возвращает. Она архивирует их, а затем самостоятельно сдает в государственный архив. Таким образом, оказывается значительная помощь налоговым органам.

Раньше в составе налоговых органов Швеции было два центра обработки данных. Их работа имела два существенных минуса: неравномерность нагрузки (что сегодня наблюдается в наших центрах обработки данных) и сложность поддержания в работоспособном состоянии дорогостоящего оборудования. Поэтому оба центра обработки данных были проданы, а по конкурсу найдена компания, которая заключает договоры и оказывает перечисленные услуги (причем она обрабатывает большинство деклараций).

В последнее время существенно возросло количество деклараций, представляемых через Интернет. Безусловное их преимущество – наглядность и быстрота заполнения (поскольку не надо заполнять общие данные). Такой вариант предусматривает быстрое и эффективное общение с инспектором по широкому кругу вопросов.

Тот, кто представляет декларацию по каналам связи, может быстро общаться с инспектором, задавать ему вопросы, запрашивать дополнительные материалы, разъяснения и т. д. Некоторые страны при корректировке информации также используют Интернет-технологии. При этом налогоплательщику достаточно сказать, какие изменения вносятся в декларацию. Безусловно, при этом происходит очень серьезная идентификация налогоплательщиков. Но заполнять всю декларацию заново и снова представлять ее – не нужно.

Обработка подобных деклараций происходит очень быстро, поскольку их не надо вводить. Многие страны пошли на это, чтобы в случае переплаты производить возврат тем, кто представляет декларацию в электронном виде, по каналам связи, гораздо раньше, чем другим налогоплательщикам.

В Австралии по всем категориям налогоплательщиков, которые представляют декларации на бумаге, по закону возврат происходит в течение 28 дней. Для тех, кто представляет декларацию в электронном виде, возврат осуществляется в течение 14 дней.

В Испании вступившим в силу с 1 июля 2004 г. новым законом об основах налогообложения также предусмотрено широкое применение современных информационных технологий. Призваны в значительной степени упростить отношения между налоговым органом и налогоплательщиком такие безличные формы контактов, как предоставление налоговой отчетности в электронном виде, включая передачу данных по системам мобильной связи; обработка стандартных вопросов налогоплательщиков с применением компьютеров и т.д.

В частности, разрешена авансовая уплата налогов, уплата налогов на счета налогового органа непосредственно в банке налогоплательщика,

через банкоматы, взнос сумм налогов через Интернет, доступ налогоплательщика к информации о состоянии своих налоговых обязательств через системы стационарной и мобильной телефонной связи. Ставится задача обеспечить такую возможность для более широких слоев населения – через общественные терминалы электронной связи (в библиотеках, образовательных учреждениях, почтовых отделениях и т.д.).

Особо следует отметить тенденцию автоматизации контрольной работы налоговых органов. Характерным примером является национальная электронная система «PUMA» в Швеции.

Поступающие от налогоплательщиков декларации обрабатываются в центрах обработки данных, а затем полученные сведения направляются в систему «PUMA». В ней хранится 600 видов информации по каждому плательщику за последние три года. Информация поступает в систему также из баз данных других органов: таможенных; дорожного управления; государственного управления рынка труда; государственного страхового управления; патентного и регистрационного ведомства; лицензионного ведомства и др. Кроме того, данная система связана с Международной системой базы данных ЕС – «VIES».

Национальная электронная система «PUMA» позволяет:

- отвечать на запросы по выбору для проверки всех предприятий с определенным оборотом за конкретный период времени;
- производить поиск фирм, осуществляющих поставку товаров в другую страну ЕС;
- сравнивать данные налоговых и таможенных деклараций и др.

Для получения необходимой информации, хранящейся в этой системе, налоговый инспектор может делать соответствующие запросы, но только в отношении налогоплательщиков, с которыми он непосредственно работает.

Глава 3

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РОССИИ

По способу назначения, распределения и собирания налогов, можно судить о сведениях, распространяемых в народе; по количеству собираемых налогов о богатстве его: две главные черты, означающие образованность и просвещение.

Н.И. Тургенев

3.1. История налоговой службы Российской империи

По общим историческим тенденциям и в то же время как всегда особенно развивалась система взимания налогов в России. В эпоху объединения Древнерусского государства, начавшегося с конца IX в., основным источником доходов казны была дань. Дань – термин древнерусского финансового права – представляла собой прямой налог (подать), собираемый с населения [116]. Дань взималась двумя способами: «повозом» и «полюдьем». Под «повозом» понималась система привоза дани князю, а под «полюдьем» – система сбора путем снаряжения экспедиций. Первоначально дань собиралась при личном участии князя и его дружины, позднее устанавливались места сбора дани и лица, ответственные за ее сбор – данники [69].

Удельный характер княжеского правления исключал возможность появления на Руси того времени единообразной налоговой системы. Не изменился порядок сбора налогов и во времена татаро-монгольского ига. Каждый удельный князь собирал дань в своем уделе и передавал ее великому князю для отправки в Орду [114].

В эпоху Золотой Орды (1243–1480) появляются различного рода подати и сборы с податного населения, взимаемые преимущественно раскладочным способом. В 1257 г. для сбора дани татарскими численниками были проведены первые переписи населения.

По мере развития русской государственности возникали и развивались централизованные государственные финансовые институты. В документах XI–XII веков, кроме данщиков, ведавших сбором дани, упоминаются мытники – сборщики проезжей пошлины, осменки, взимавшие торговую пошлину и выполняющие роль налоговой полиции, боровщики (от бора), бельщики (от белки), ямщики (от яма) и другие сборщики всевозможных податей, существовавших тогда [114].

В период формирования Московского государства в XIV–XV вв. главным финансовым институтом и единственным финансовым законо-

дателем был великий князь. Наместники и волостели не имели практически никакой финансовой компетенции. Князь устанавливал для них систему кормлений – некое подобие натурального налога с подвластной территории. Половину полученных кормлений, торговых, судебных и свадебных пошлин наместник отдавал князю. Помощники наместников и волостелей по финансовым делам назывались пошлинниками, пятенщиками (взимали пошлину с лошадей и ставили клейма – «пятна»); продолжали существовать данщики и мытники.

Только с укреплением российской государственности и централизацией власти в конце XV в. сложились предпосылки для создания специальных органов, ведающих сбором налогов в масштабе государства. Преобраз единой налоговой службы оформился в княжение Ивана III (1440–1505). Именно в это время произошло обособление великокняжеской казны от единой дворцовой. Казна приобрела значение государственного центрального финансового ведомства [85].

Со второй половины XV в. складывается государственная налоговая система. Документы той поры показывают, что сбор государственных доходов сосредоточивается в руках назначаемых казначеев. Они ведали сбором различных пошлин и оброков, получали таможенные деньги, собирали недоимки, сдавали на откуп пятенную и амбарную пошлины. К ним же поступали штрафные сборы за употребление неправильных мер [85].

Сбор налогов производился как специальными пошлинниками и данщиками, находящимися в ведении казначеев, так и городскими приказчиками, таможенниками или же, в привилегированных вотчинах, самими феодалами. Собранные деньги привозили в Москву и сдавали под расписку казначеям или казенным дьякам. В это время и происходит создание Казенного приказа – как главного государственного финансового учреждения. Однако даже историки не пытаются указать конкретный год его оформления – речь идет о последней четверти XV – начале XVI в.

В 40-х гг. XVI в. была осуществлена общая перепись населения и установлена единая поземельная окладная единица – соха. В середине XVI в. был введен ряд общегосударственных налогов. Сбор этих налогов был поручен созданному примерно в 1533–1534 гг. финансовому Приказу большого прихода [74].

С 1556 г. проводятся реформы государственного и местного управления, существенно изменившие организационную систему сбора податей. Посад или крестьянская община распределяли подати между своими членами с учетом имущественного состояния.

С ликвидацией наместников по земской реформе платимый населением в их пользу налог (кормовой оброк) стал поступать государству. Прием «кормового оброка» поручался дьякам приказов. По мере возрастания налоговых поступлений и усложнения задач казенной «избы» взимание оброка обособляется в приходные кассы, называемые четвертями (четями). Деньги, собранные четвертными приказами, выдавались служивым людям в форме жалования раз в 4 года. Этим и объясняется название приказов – «четверти».

Сбор государственных прямых налогов осуществляли территориальные четвертные приказы. В 1597 г. для заведования кабацким делом и кабацким сбором была утверждена новая четверть – приказ новой четверти. В торговле спиртными напитками чередовались то организация казенной продажи водки, то отдача продажи водки на откуп.

Приказ большого прихода, ведавший сбором большей части государственных налогов и сборов, сдавал на откуп бани, лавки, гостинные дворы и погребца, взимал плату с клеймения товаров и мер.

В отличие от других финансовых приказов Приказ большого прихода был чисто финансовым. В 1680 г. функции этого приказа передаются в Приказ большой казны. Этот приказ возник в 1622 г. и ведал сборами налогов с городского населения, занятого торговлей и ремеслами. В отношении к этому населению приказ выполнял административные и финансовые функции.

В царствование Алексея Михайловича (1629–1676 гг.) число приказов, ведавших сбором налогов, значительно увеличилось. Для сбора различных чрезвычайных налогов создавались специальные приказы. По решению Земского собора в 1616–1618 гг. был создан Приказ сбора пятинных и запросных денег, действовавший с большими перерывами (1616–1618, 1632–1637), а затем передавший свои полномочия чисто военному Приказу сбора ратных людей. В 1659 г. Приказ сбора ратных людей был преобразован в Приказ денежного сбора, созданный для взимания особого чрезвычайного налога (десятой деньги). Этот приказ просуществовал до 1680 г.

Иногда на содержание армии производились натуральные сборы продовольствия: с 1655 по 1683 г. существовал Хлебный приказ, а в 1672–1696 гг. – Приказ сбора стрелецкого хлеба [74].

На Земском соборе в 1619 г. принимается постановление, в соответствии с которым в 1620-х гг. проводилась «общая перепись тяглого населения в государстве с целью привести в известность и устроить его податные силы» [79]. К целям переписи относились: описание городов, уездов, перечисление церквей, лавок, дворов, определение численности

плательщиков податей, количества обрабатываемой земли, подлежащей обложению, определение прибыли или убыли возделываемых земель, выявление тяглых людей, уклонявшихся от уплаты податей.

Писцовые книги имели прежде всего фискальное значение. Кроме того, они выполняли функцию кадастра: по ним разрешались поземельные споры, удостоверялись права на владение недвижимостью. Наряду с писцовыми книгами также существовали дополнявшие их «дозорные книги» и «переписные книги», представлявшие собой своды сведений об имуществе и промыслах.

В 1620–1632 гг. была проведена очередная налоговая реформа: введено подворное налогообложение вместо поземельного (посошного). Подворное обложение было проще, оно давало более четкие критерии для распределения обязанностей по уплате податей между отдельными посадами и общинами, существенно снижало возможности произвола и взяточничества при учете плательщиков и распределении налогового бремени.

Если для системы поземельного обложения были характерны методы незаконного уклонения от уплаты податей, путем внесения искажений в писцовые книги, то при подворной системе обложения широкое распространение начинают получать методы легального избежания или уменьшения налоговых обязательств (говоря современным языком – оптимизация), путем объединения дворов: «...крестьяне начали сгущать дворы, скучивая в них возможно больше людей, или сгораживали по три, по пяти, даже по десяти крестьянских дворов в один, оставляя для прохода одни ворота, а прочие забирали заборами. Сельское хозяйство не уменьшалось, а казенные доходы убавлялись» [80, с. 96–97].

1623 г. – знаменателен в финансовой истории России: впервые была составлена «годовая большая смета» – первый российский государственный бюджет. В 1654 г. был организован Счетный приказ – первый в России контролирующий финансовый орган.

В 1718 г. многочисленные приказы были упразднены Петром I (1672–1725). Петр I реорганизовал все управление финансами. Вместо различных приказов, ведавших доходами, была учреждена Камер-коллегия, надзирающая над окладными и неокладными доходами [76]. Окладными назывались налоги, размер которых известен заранее, например подушная подать. Неокладные – налог с заводов и другие, размер которых заранее известен быть не может (сегодня – косвенные налоги). Камер-коллегия имела сеть своих учреждений на местах.

В 1699 г. Петр I взялся за сбор недоимок. Была создана специальная Бурмистровская палата, которая занималась «выколачиванием» (в са-

мом буквальном смысле слова) долгов [70]. В 1715 г. было дано указание начать новую перепись, потому что Петр I узнал о простой хитрости крестьян: когда в селе появлялись счетчики, многие соседи убирали изгородь между усадьбами, и два, а то и три двора становились одним, а когда счетчики уезжали, изгороди восстанавливались. Перепись проходила пять лет, но так и не была завершена. А в 1719 г. в России была введена подушная подать вместо подворной.

Наряду с реорганизацией центрального аппарата по взиманию налогов происходили изменения в земских учреждениях. Россия Петра I не имела в достаточном количестве органов, способных осуществлять сбор всех налогов (питейных, торговых и прочих пошлин). Эта обязанность возлагалась на представителей купечества и некоторых других граждан. Казенные подати собирали выборные земские старосты под контролем воевод. Сбор же косвенных налогов в это время в основном производился посредством откупа. Хотя Петр I и сделал попытку поручить их сбор подобранным для этой цели отставным офицерам и солдатам, особого успеха она не имела. С 1718 г. в каждом уезде стал выбираться дворянами земский комиссар для сбора подушной подати, наблюдения за местными откупщиками казенных доходных статей. Земский комиссар являлся органом камер-коллегии в провинции. Он имел своих помощников – нижних комиссаров.

Ближайший надзор за поступлением государственных доходов был возложен на специальных должностных лиц: камериров, или надзирателей сборов, под непосредственным начальством камер-коллегии. Рентмейстер принимает поступившие сборы и хранит их в особой казне. Камерир – предшественник губернской казенной палаты и, вместе с рентмейстером, первый местный орган правительственного финансового управления [98].

Подушная подать, установленная при Петре I, предназначена была преимущественно для содержания армии, поэтому и собиралась она комиссаром при содействии полковника и офицеров местного полка. От полков назначались счетчики, собранные деньги складывались в бочки за печатью полковника и комиссара. Каждую треть года полковник посылал ведомость сбора в военную коллегию, а комиссар доносил о том же камер-коллегии.

Что касается косвенных налогов, то правительство Петра I, в конце концов, переходит решительно к системе откупов, начиная приблизительно с 1705 г., причем даже продажа табака с 1716 г. сдается на откуп.

В истории российских финансов отмечается, что с самого начала своей деятельности камер-коллегия не стала тем центральным органом,

который определял бы налоговую политику государства. Более того, вскоре после ее создания сбор подушной подати перешел к военной коллегии, морские пошлины и некоторые важные государственные доходы – к мануфактур-коллегии. Предпринятые в 1731 г. попытки нового регламента по оживлению деятельности камер-коллегии успеха не имели. В 1733 г. был учрежден специальный Доимочный приказ с целью сбора недоимок за 1720–1732 гг.

В эпоху Петра I начала формироваться система представлений о принципах взимания налогов, что нашло отражение в работе русского экономиста и публициста И.Т. Посошкова (1652–1726). «Книга о скудности и богатстве» была написана им в 1724 г., а вышла в свет в 1842 г. Анализируя налоговую систему того времени, автор отмечал тяжесть для населения бремени подушной подати, соляного налога и питейных сборов, резко осуждал многочисленность налогов и прочих фискальных платежей. Посошков выступал за более равномерное распределение налогового бремени, предлагал налоги взимать со всех, кроме духовенства, с учетом имущественного положения налогоплательщика [116].

Значительный интерес представляют взгляды историка и видного государственного деятеля первой половины XVIII в. В.Н. Татищева (1686–1750) на существовавшую налоговую систему и налоговую политику Российской империи. Он первым из русских экономистов сформулировал требование о более совершенной организации государственных финансов и высказал мысль о необходимости учитывать в фискальной политике изменения в экономическом положении налогоплательщиков. Татищев предлагал применить дифференциацию податного налогообложения не только по отдельным территориям, но и в отношении отдельных групп налогоплательщиков [118].

Во времена Екатерины II (1762–1796 гг.) вновь осуществляется преобразование системы управления государственными финансами. В 1775 г. учреждаются губернские финансовые органы – казенные палаты (Указ от 7 ноября 1775 г. «Об учреждении губерний Всероссийской Империи и передаче дел по финансовому управлению Казенным палатам в главе Губернскими стряпчими Казенных дел»). На Казенные палаты возлагалось осуществление управления в губерниях: сбор сведений о численности населения, управление соляными и питейными откупами, учет поступления доходов. В подчинении казенных палат были губернские и уездные казначейства.

В 1780 г. была учреждена Экспедиция о государственных доходах (Указ от 24 октября 1780 г. «Об учреждении Экспедиции о государственных доходах, контроле и ревизии счетов, взыскании недоимок, недо-

боров и недочетов»). Спустя год ее разделили на четыре самостоятельные экспедиции, две из которых были уполномочены по налогам: одна занималась доходами, а другая взысканием недоимок и недочетов. Все экспедиции подчинялись генерал-прокурору. Петровские коллегии к этому времени были упразднены.

8 сентября 1802 г. Манифестом императора Александра I (1777–1825) «Об учреждении министерств» в составе других (всего восемь) было создано Министерство финансов [76]. Структурным подразделением Министерства финансов был департамент разных податей и сборов. В его составе было три отделения, впоследствии их стало шесть. Департамент ведал исполнением повинностей, сборами с купеческих капиталов, сборами по водяным сообщениям, рекрутским, подорожным сборам, почтовыми доходами, а также гербовыми, крепостными, канцелярскими пошлинами. Важной обязанностью департамента было управление питейными сборами разных наименований. Однако наряду с названными подразделениями работой по взиманию налогов занимался департамент торговли и мануфактур.

В вышедшей 1818 г. в свет работе государственного деятеля и экономиста Н.И. Тургенева (1789–1871) «Опыт теории налогов» большое внимание уделено наряду с общими началами финансовой науки проблемам и правилам взимания налогов. Автор отмечает: «Так как налоги, взимаемые правительством с подданных, сделались везде единственным источником доходов государственных, то правительство обязано стремиться к усовершенствованию сей части государственного управления, обязано заботиться об истинных выгодах государства, кои состоят не в том, чтобы правительство получало сколь возможно более дохода, но в том, чтобы доход сей был сколь возможно менее обременителен для народа» [119, с. 24].

Изменения в устройстве Департамента разных податей и сборов в 1827, 1839, 1845, 1854 гг. касались внутреннего распорядка учреждений, сначала в связи с упразднением казенного управления питейными сборами, затем вследствие усложнения обязанностей департамента по делам о земских и иных местных повинностях. Для этих дел в 1839 г. образовано было особое отделение, в 1852 г. утвержден был особый временный штат департамента по этим делам.

В ходе финансовых реформ начала 60-х гг. XIX в. – изменение в системе косвенных налогов, установление единства касс, новые порядки в государственном контроле – Министерство финансов подверглось преобразованиям, в результате чего были усложнены функции и структура. В 1863 г. из первого отделения департамента разных податей и

сборов и из состоявшего при департаменте государственного казначейства управления земскими повинностями был образован департамент окладных сборов. Остальная часть департамента разных податей и сборов, где осталось управление акцизами с питей и соли, а также прочими неокладными сборами, переименована была в департамент неокладных сборов [76].

Департамент окладных сборов ведал поступлением податей и взиманием недоимок, исполнением земских повинностей, сборами за свидетельство на право торговли, а также ревизскою частью. При нем, кроме того, состояло особое присутствие по промысловому налогу. Департамент неокладных сборов до 1896 г. ведал акцизами с табака, соли, свеклосахарного песка, а также гербовыми, канцелярскими и прочими неокладными сборами. В результате осуществлено было разделение ведомства окладных и неокладных сборов. Как отмечал Оболенский, «...деление функций основано отчасти на теоретическом фундаменте, ибо благодаря ему создались совершенно особые органы финансового управления прямыми налогами и налогами косвенными, которые как по основной своей природе, так и по методам и способам их исчисления начального весьма радикально друг от друга отличаются. Это последнее деление весьма характерно, как результат все возрастающей сложности финансовой деятельности государства, требует все большего и большего систематического разделения труда между отдельными представителями общего финансового управления» [98, с. 29].

На местах вопросы налоговых сборов решались казенными палатами, подчиненными Министерству финансов. Казенная палата, учрежденная по указу Екатерины II как губернский орган Министерства финансов, просуществовала с 1775 по 1917 г. Казенная палата состояла из управляющего, помощника управляющего, начальников отделений и других членов по штату. При казенной палате образовывалось губернское податное присутствие. В 1885 г. в ведении казенных палат были учреждены должности податных инспекторов, которые осуществляли контроль за правильным взиманием налогов, пошлин и различных сборов на своих участках. Податные инспекторы состояли при казенных палатах в числе, соответствующем территории губерний и плотности населения или (в городах) степени развития торговли и промыслов, поэтому круг их участков не вполне совпадал с обыкновенным административным делением. Таких участков на территории Российской империи на 1902 г. насчитывалось 500. Учитывая особую значимость деятельности податных инспекторов, их назначение на должность и распределение по губерниям осуществлялись лично министром финансов.

На податного инспектора возлагались наблюдение за правильным производством торговли, поступлением окладных сборов, исчислением и взиманием пошлин по безвозмездному переходу имуществ (с наследований, дарений и т.п.), участие в раскладке поземельных налогов и сборов с городской недвижимости, председательство в уездных податных присутствиях и участие по некоторым делам в уездных съездах. Податные инспектора изучали реальное положение дел в хозяйственной деятельности населения и размеры получаемых доходов. Они же расследовали факты злоупотреблений по сокрытию доходов от налогообложения, уклонения от уплаты налогов.

В функциях по непосредственному надзору за выполнением постановлений о государственном промысловом налоге и по проверке торговли и промыслов в пределах участков податным инспекторам помогали торговые депутаты, избираемые государственными думами. Вне городских территорий обязанности торговых депутатов выполняли волостные старшины.

Должность податного инспектора была престижной, имела высокий образовательный и квалификационный ценз. Податной инспектор освобождался от воинской повинности, имел должностную печать с малым орлом и горизонтальным шрифтом, вел свое делопроизводство. В соответствии с Табелью о рангах он был чиновником VI класса и при наличии высшего образования уже через три года работы получал орден Святой Анны III степени, тогда как чиновники других ведомств в этом случае могли претендовать лишь на орден Святого Станислава III степени [69].

Если казенные палаты ведали прямыми и большинством косвенных налогов, то акцизными сборами занимались губернские акцизные управления, являющиеся также местными органами Министерства финансов и подчиняющиеся непосредственно департаменту неокладных сборов [76]. Губернским акцизным управлениям подчинялись окружные акцизные управления, на них возлагалось, кроме местного заведования акцизными сборами, заведование казенной продажей питей и казенными ректификационными заводами.

В зависимости от числа и обширности заводов и фабрик, производящих облагаемую акцизом продукцию, а также объемов продажи питей и табака сфера деятельности губернских акцизных управлений распространялась на одну или несколько губерний, а окружных – на один или несколько уездов. В состав губернского акцизного управления входили: управляющий (при нем: канцелярия из секретаря и его помощника, бухгалтер и его помощник), его помощник, старший и младший ре-

визоры, старший и младший техники, чиновники по судебной части, старший и младший контролеры, надсмотрщики (для непосредственного надзора за заводами и фабриками). Управляющий, ревизоры, техники, чиновники по судебной части принимались и увольнялись министром, прочие – управляющим.

Министерством финансов России того времени проводилась большая работа по совершенствованию податной системы. Несмотря на необходимость введения новых налогов, предпринимались попытки недопущения увеличения штатов чиновников фиска. Так, в аналитическом докладе департамента неокладных сборов МФ «Об установлении налога на зажигательные спички» вносится предложение «для наблюдения за производством спичек и торговлею ими, а также фосфором не представляется надобности учреждать особый специальный штат чиновников, так как обязанность эта могла быть возложена на общий акцизный надзор...» [100, с. 53].

Наряду с практическим совершенствованием государственного управления налогообложением продолжалось и теоретическое его осмысление. Интересной в этой связи следует признать работу профессора демидовского юридического лица А.А. Исаева «Очерки теории и политики налогов», вышедшую в 1887 г. Так, в главе V «Начала управления налогами» автор отмечает: «Весь механизм управления налогами может быть сведен к следующим 3 моментам: 1) установление податей, 2) их взимание и 3) контроль и ответственность плательщиков. К установлению налогов относится и выяснение способов, которые обнаруживают податные силы плательщиков. Главным способом является обязательное объявление плательщика о роде и размерах его дохода и имущества. Гражданин должен заявить о себе для помещения в список плательщиков и давать подробные разъяснения относительно размеров своих податных способностей. Личные показания сами по себе часто не представляют достаточной гарантии точности; но, при правильном устройстве взимания и контроля, может быть достигнута такая степень достоверности, какая недостижима при определении податной способности самими органами управления» [77, с. 161].

Наглядным примером достаточно высокого уровня проработанности налогового механизма нормативным актом того времени являются «Временные правила об акцизе с сахара», утвержденные в 1886 г. Так, в целях учета объекта налогообложения ст. 6 Временных правил обязывала: «По окончательном устройстве нового или вновь перестроенного завода заводчик доставляет надзирателю по сахарному акцизу описание завода и снарядов в 3 экземплярах, по установленной Министерством

финансов форме. К описаниям прилагаются, в том же числе экземпляров, чертежи и планы, с обозначением распределения частей завода и самого расположения в нем снарядов. По проверке описания завода, а также чертежей и планов акцизным надзирателем или его помощником, совместно с кем-либо из лиц акцизного надзора, ... производится измерение резервуаров и форм ... по геометрическому способу и составляется протокол...» [65]. В целях обеспечения должного контроля Временные правила предусматривали: «Владельцы... их управляющие... обязаны беспрепятственно и во всякое время дня и ночи допускать на заводы должностных лиц, коим поручен надзор по сахарному акцизу» [65, ст. 15].

Достаточно четко и подробно были определены Временными правилами порядок ведения учета, в целях налогообложения, и отчетности плательщика акциза. «На заводах... ведутся книги о приходе и расходе выделяемого сахара и заводские журналы; формы этих книг и вообще порядок отчетности устанавливается министром финансов, по соглашению с государственным контролером ... Заготовленные, по установленной форме, заводские книги представляются заводчиком ежегодно к 15 мая в Губернское акцизное управление» [65, ст. 29, ст. 34].

Отдельные главы Временных правил определяли права и обязанности должностных лиц по заведованию доходом с сахара, ответственность плательщиков за нарушения постановлений об акцизах с сахара и порядок производства дел по нарушениям.

Для упорядочения работы по раскладке, учету и взиманию основных видов налогов в конце XIX – начале XX в. стали создаваться присутствия по различным видам налогообложения – коллегиальные органы управления: губернские и уездные податные раскладочные присутствия. После упразднения губернского податного присутствия его функции были переданы самой казенной палате и специальным присутствиям по основным налогам: по налогу с недвижимых имуществ, по квартирному налогу, поличному военному налогу, по подоходному налогу и по государственному промысловому налогу. Последнее присутствие возглавлялось лично губернатором. Членами этого присутствия являлись также управляющий казенной палатой, вице-губернатор, прокурор, председательствующий губернского суда и управляющий акцизным управлением.

Раскладочные присутствия в уезде, возглавляемые податным инспектором участка, и акцизные управления сохранились вплоть до 1917 г.

Февральская буржуазно-демократическая революция 1917 г. не внесла сколько-нибудь серьезных изменений в систему налогообложения и структуру налоговых органов. Четыре состава Временного правительства пытались стабилизировать экономическую и политическую ситуацию в стране. В сфере налогообложения основными мероприятиями были: повышение ставок подоходного налога (было введено 89 разрядов подоходного налога), пересмотр системы временного налога на прирост прибылей (за непредставление в установленный срок заявлений, а также за утаивание сведений плательщикам назначался штраф, при неуплате штрафа – уголовная ответственность), установление единовременного налога (до 90% дохода с учетом одновременно взимаемого подоходного налога). Всякого рода запросы податных учреждений, требования, предложения, объявления, извещения, напоминания и окладные листы вручались плательщикам полицией без промедления под расписку [26].

3.2. Налоговое администрирование в СССР

Одним из первых налоговых документов после Октябрьской революции является Декрет Совета Народных Комиссаров от 24 ноября (7 декабря) 1917 г. о взимании прямых налогов. Декретом предусматривались твердые сроки уплаты и жесткие санкции за просрочку платежей или неуплату налога [118].

Учрежденный II Всероссийским съездом Советов 8 ноября 1917 г. Народный комиссариат финансов в своем составе имел главное управление неокладных сборов (несколько позже – Центральное налоговое управление) и департамент окладных сборов. Радикальные перемены начались только в конце 1918 г. Декретом Совета Народных Комиссаров от 31 октября 1918 г. об организации финансовых отделов губернских и уездных комитетов Советов рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов было утверждено Положение об организации финансовых отделов губернских и уездных исполкомов и одновременно упразднены казенные палаты, акцизные управления и финансовые органы местных самоуправлений [72].

Основной принцип нового положения о местном финансовом управлении заключался в том, что губернские и уездные финансовые отделы являлись частями местных исполнительных комитетов. Губернский финансовый отдел состоял из подотделов: сметно-кассового, прямых налогов и пошлин, косвенных налогов и секретариата. Финотдел уездного исполкома делился на два подотдела: сметно-кассовый и налоговый. Во всей своей финансовой работе местные финотделы являлись

органами, подчиненными Наркомфину. В то же время они подчинялись и исполкомам.

Под влиянием всей совокупности мер экономического и финансового законодательства основания для взимания поземельного, подомового и большинства других налогов исчезли, так как сами объекты обложения перешли в собственность государства.

После прихода к власти большевиков достаточно быстро из инструмента финансовой политики и регулятора рыночных отношений налоги были превращены в орудие классовой борьбы, средство экономического подавления не только «капиталистов и помещиков», но и большинства граждан, относящихся, как сейчас принято говорить, к среднему классу. К примеру, принятый в 1918 г. Чрезвычайный десятимиллиардный налог носил откровенно конфискационный характер. Фактически все губернии России облагались огромной данью для усиления Красной армии [72].

Гражданская война и хозяйственная разруха привели к политике военного коммунизма, когда частная торговля полностью запрещалась, вводились плановое снабжение населения товарами первой необходимости (карточная система), трудовая повинность, продразверстка и т.п. В этих условиях ни о каких цивилизованных способах пополнения государственной казны не могло быть и речи. К концу 1920 г. в связи с дальнейшим сокращением налогового обложения центральное управление налогов Наркомфина было слито с канцелярией, образовав один из ее отделов [76].

Переход к восстановлению народного хозяйства начался с марта 1921 г.: разверстка была заменена продналогом, разрешена свободная торговля, кооперативам была предоставлена большая свобода в развитии, а экономика в целом начала ориентироваться на государственно-капиталистический путь развития.

Декрет ВЦИК от 21 марта 1921 г. «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом» предусматривал единый налог на все сельскохозяйственное производство [69]. Однако правила взимания такого налога в 1921 г. разработаны не были, а ситуация с продовольствием вновь складывалась так, что налоги вводились применительно к отдельным отраслям сельского хозяйства и видам продукции. До марта 1922 г. натуральный налог выплачивался сеном и соломой, картошкой и капустой, медом и другими продуктами питания, всего около 20 наименований.

Кроме того, в начале 20-х гг. налоги взимались различными органами. Так, продовольственный налог собирался Наркоматом продовольст-

вия; подворно-денежный налог – местными органами власти; трудналог в денежной части – Наркоматом финансов, а в натуральном – Наркоматом труда. Только с 1924 г. предпринимаются попытки перейти к денежному исчислению и взиманию налогов.

Одновременно с реформой налоговой системы началось строительство нового налогового аппарата. В соответствии с Положением о Народном комиссариате финансов, утвержденным ВЦИК 28 июля 1921 г., в составе Наркомфина было создано организационно-налоговое управление, которое позднее переименовали в управление налогами и государственными доходами. В губернских и уездных финотделах налоговые подразделения остались без изменения. Были упразднены податные инспектора при уездных финотделах и сформирован штат фининспекторов, который осуществлял контроль за взиманием прямых налогов и подчинялся непосредственно губфинотделам.

При этом основными функциями налоговых подразделений финотделов являлись: наблюдение за исполнением декретов, правил и инструкций по налоговому делу и принятие всех необходимых для этой цели законных мер; исчисление и взыскание установленных общегосударственных и местных налогов, сборов и пошлин; наблюдение за своевременностью поступления налогов и сборов и принятие мер к взысканию недоимок; разработка и соби́рание сведений и материалов об экономическом положении и платежных средствах населения.

А. Нелидов выделял следующую классификацию губернских финансовых отделов: «...в зависимости от размеров обслуживаемой территории и ее экономического развития, губфо делились на 5 разрядов; чем выше разряд, тем крупнее по объему работы и своему аппарату был губфо» [95, с. 621].

Анализируя этот период, надо помнить, что финансовая система эпохи при всех ее особенностях отталкивалась от налоговой системы дореволюционной России и воспроизводила ряд ее черт: большой удельный вес неналоговых денежных поступлений, качественное отличие систем налогообложения сельского и городского населения, доминирующая роль косвенных налогов. Кроме того, сложившаяся к 20-м гг. система налогообложения имела слабо налаженный податный аппарат и характеризовалась полным отсутствием данных для определения налогообспособности различных категорий плательщиков, что определяло примитивность способов налогообложения [97].

При объединении советских республик в единое союзное государство ввиду необходимости создания единого союзного бюджета и дальнейшего объединения финансовой деятельности на правах объединен-

ного наркомата 12 ноября 1923 г. был учрежден Народный комиссариат финансов СССР. В соответствии с Положением в Наркомфине также было управление налогами, в функции которого входило руководство налоговым делом на всей территории СССР [76].

В период нэпа разрабатывалось большое количество проектов совершенствования налоговой системы СССР. Значительную роль в совершенствовании механизма налогообложения сыграл научно-исследовательский институт при Наркомате финансов, возглавляемый Н.Д. Кондратьевым (1892–1938). Однако мероприятия по реформированию системы государственных доходов не основывались на каких-либо теоретических построениях и концепциях. Как правило, они определялись задачами текущего момента.

В 1925 г. Наркомфин СССР принял Положение о наружном налоговом надзоре, в котором определялись права, обязанности, задачи и функции финансовых инспекторов, их помощников и финансовых агентов [69]. На наружный налоговый надзор возлагалось обследование плательщиков налогов, изучение источников их доходов, объектов налогообложения. Ведение окладного счетоводства (карточек недоимок, отчетных ведомостей и др.) передавалось кассовым органам, а взимание платежей – налоговым агентам.

К 1930 г. налоговый аппарат Наркомфина СССР превысил 17 тыс. чел. Из них половина работала в финансовых органах, а остальные входили в аппарат наружного налогового надзора. Учитывая, что к этому времени с капиталистическими элементами как в городе, так и деревне в основном было покончено, налоговая реформа 1930 г. внесла изменения и в организацию налогового аппарата. Основным звеном системы стала налоговая инспекция – структурное подразделение районных и городских финансовых отделов. К руководящим и контролирующим звеньям относились налоговые отделы краевых, областных и городских (с районным делением) финансовых органов, управления налогов и сборов наркоматов финансов союзных республик и Наркомата финансов СССР.

Организационным подразделением городской (районной) налоговой инспекции был налоговый участок, который на определенной территории (участке) осуществлял работу по исчислению и взиманию налогов. До налоговой реформы 1930–1932 гг. существовали специальные инспекции по прямым и косвенным налогам и соответствующие налоговые участки, после реформы налоговые участки действовали только в городах. В связи с передачей в 1937 г. взимания налогов с колхозников и сельского населения налоговым инспекциям налоговые участки были

образованы и на селе. Деление территории на налоговые участки производилось в зависимости от числа домовладений, плательщиков, предприятий и организаций, а в сельской местности – от количества колхозов, хозяйств граждан, территориального расположения селений и условий связи с районным центром.

Должностными лицами налоговой инспекции были налоговые инспектора и налоговые агенты. Налоговые инспектора осуществляли контрольную деятельность. Налоговые агенты – это должностные лица налоговой инспекции, осуществляющие прием налоговых и страховых платежей от населения. Налоговый агент производил также учет налогоплательщиков и объектов обложения, исчислял платежи, учитывал их поступление, вручал гражданам платежные извещения.

Усиление централизации в народном хозяйстве потребовало и изменений в финансовой политике. Многочисленные формы обложения и методы изъятий доходов государственных, кооперативных и частных предприятий (всего насчитывалось 86 различных платежей) потеряли актуальность и стали ненужными. Налоговая реформа 1930 г. привела к изменению системы платежей предприятий и введению двухканальной системы изъятия: отчисления от прибыли и налога с оборота. Кроме того, в 1931 г. в связи с обострением устойчивости доходов государственного бюджета вместо ежеквартального перечисления доли от реально полученной прибыли было принято положение о ежемесячном перечислении в бюджет установленной доли плановой прибыли. Проводимая государством налоговая политика исходила не из всестороннего взвешенного анализа жизнеспособности того или иного общественного уклада, а из упрощенного понимания потребностей пролетарского государства в форсированной социализации народного хозяйства. Однако следует признать, что такая налоговая система существенно упрощала работу налоговых органов, сводя ее практически к плано-распорядительной.

При этом действительная налоговая работа проводилась преимущественно в отношении налогоплательщиков – физических лиц. Нормативными документами по таким налогам, как подоходный, военный, на холостяков, одиноких и бездетных граждан и ряда других, предусматривалось ведение системного налогового учета и налогоплательщиков и объектов налогообложения [31]. Незначительное количество граждан, имеющих самостоятельные источники дохода, обязаны были их декларировать. В отношении остальных граждан сведения обязаны были представлять управляющие домами и домовладельцы. Характерным для социалистического подхода можно считать возможность привлечения к

участию в работе по проведению налогового учета представителей общественности.

Наглядным примером политизированности налоговой работы того времени является письмо Алтайского краевого финансового отдела «О проведении общественного смотра работы налоговых, страховых инспекторов и налоговых агентов». В нем на период проведения смотра ставятся задачи: а) ...обеспечить досрочное выполнение плана по налоговым платежам...; б) ликвидировать всю оставшуюся недоимку...; в) обеспечить проведение в жизнь на высоком политическом уровне законов о подоходном налоге...[98, с. 5].

Налоговую регистрацию осуществляли налоговые, а также другие государственные и негосударственные органы и организации (органы юстиции и статистики, нотариаты, Госбанк и т.д.). Государственная регистрация представляла собой обязательную процедуру постановки на учет налогоплательщиков и объектов налогообложения (определенных видов имущества). Система государственной регистрации действовала параллельно с системой учета налогоплательщиков.

В марте 1946 г. в связи с реорганизацией Совнаркома в Совмин Наркмфин СССР был преобразован в Министерство финансов СССР, а Наркомфин РСФСР, соответственно, был преобразован в Министерство финансов РСФСР. В апреле 1950 г. постановлением Совета Министров РСФСР было утверждено Положение о Минфине РСФСР, согласно которому оно являлось союзно-республиканским министерством, одной из главных функций которого являлась организация и руководство работой по исчислению и взиманию государственных и местных налогов и сборов с предприятий, организаций и населения [19, п. 10]. Минфину РСФСР предоставлялось право [19, п. 11]: получать от учреждений, организаций и предприятий бухгалтерские отчеты и балансы, а также другие материалы и отчетные данные; производить в установленном порядке взыскание с плательщиков не уплаченных ими в срок налогов; получать от кредитных учреждений сведения о состоянии счетов плательщиков государственных налогов и сборов; налагать в соответствии с законодательством денежные штрафы на предприятия, организации, их руководителей и главных бухгалтеров за непредставление или несвоевременное представление бухгалтерских отчетов, балансов и других утвержденных отчетов и материалов, а также за нарушение правил исчисления и уплаты налогов; производить документальные ревизии, проверки и обследования финансовой деятельности учреждений, организаций и предприятий.

В соответствии с Положением о налоговой инспекции районных и городских финансовых отделов и налоговых ревизоров, утвержденным в 1949 г., в районах и городах, не имеющих районного деления, действовали налоговые инспекции, состоящие из старшего налогового инспектора, участковых налоговых инспекторов, их помощников, налоговых агентов в сельской местности, работников бухгалтерии. Структура и штатная численность каждой инспекции определялись количеством налогоплательщиков, территориально-экономической характеристикой города (района). В крупных городах в состав налоговых инспекций входили инспектора по налогам с заработной платы рабочих и служащих, местным налогам с предприятий, учреждений и организаций и по государственной пошлине.

Исключительное значение придавалось контролю за взиманием налогов со стороны вышестоящих финансовых органов. Специальный аппарат, контролирующий соблюдение законов при взимании налогов, состоял из ревизоров и старших ревизоров в краевых и областных финотделах, а также из ревизоров, старших и главных ревизоров в министерствах финансов союзных республик и Минфине СССР.

В 1959 г. были произведены очередные перемены в структуре налоговых органов. Управление налогов и сборов, налоговые отделы и инспекции были переименованы соответственно в управления, отделы и инспекции государственных доходов. Их функции при этом практически не изменились. Управление государственных доходов Министерства финансов СССР продолжало заниматься планированием поступления доходов в целом по Союзу и по союзным республикам, следило за выполнением плана поступлений платежей в государственный бюджет, разрабатывало проекты ставок налогов, проводило ревизии и проверки нижестоящих финансовых органов. Аналогичные функции выполнялись созданными управлениями госдоходов министерств финансов союзных республик и отделами госдоходов в краях и областях.

Структурными элементами управлений и отделов были подразделения по налогам с оборота, отчислений от прибыли и прочих доходов, налогов и сборов с населения, а также подразделения планирования, учета и др.

Основная работа по систематическому контролю за выполнением планов госдоходов, правильным исчислением и своевременным поступлением всех платежей в бюджет возлагалась на городские и районные инспекции по государственным доходам, которые входили в состав районного (городского) финансового отдела исполкома соответствующей

шего Совета народных депутатов. Численный состав инспекции зависел от объема выполняемых работ. Возглавлял инспекцию начальник, если в штате было свыше десяти сотрудников, или старший инспектор, если менее десяти. Руководство работой инспекции осуществлялось заведующим городским (районным) финансовым отделом. Он решал вопросы приема на работу, перемещения с одной должности на другую, определял порядок работы инспекторского состава.

На сотрудников городских (районных) инспекций государственных доходов возлагался постоянный контроль за поступлением от предприятий и организаций платежей в бюджет, проведение документальных проверок по полученным отчетам и первичным бухгалтерским документам. Инспекторы и экономисты разрабатывали предложения по обеспечению своевременного выполнения планов поступления платежей в бюджет, изыскивали дополнительные источники доходов, вели учет предприятий и организаций, обязанных вносить платежи в бюджет, выполняли другие контрольные функции.

Господство общественной собственности на средства производства в форме государственной собственности приводило к тому, что при внесении средств в бюджет деньги просто «перекладывались» из одного государственного кармана в другой, причем происходило это в плановом порядке. Целью контроля было выявление непреднамеренных бухгалтерских ошибок, которые могли привести к уменьшению отчислений от предприятий в каком-то отчетном периоде. Случаи умышленного уклонения предприятий от уплаты средств в бюджет были весьма редки. Количество плательщиков было небольшим, а система правовой защиты их интересов – неразвитой.

В связи с перестройкой, начавшейся в 1985 г., система платежей в бюджет была подвергнута коренному реформированию. К основным мероприятиям налоговой реформы этого периода следует отнести установление платы за патент на право занятия индивидуальной трудовой деятельностью и принятие Закона СССР от 30 июня 1987 г. «О государственном предприятии (объединении)». Данным законом система платежей в бюджет для государственных предприятий фактически заменялась налоговой системой.

Параллельно с реформированием системы платежей государственных предприятий в бюджет создавалась система налогов для индивидуальных предпринимателей, а также для кооперативов и предприятий с участием иностранных организаций. В последующие годы издается целый ряд актов законодательства по налогообложению отдельных сфер экономической деятельности, которые впоследствии были систематизи-

рованы в едином Законе СССР от 14 июня 1990 г. «О налогах с предприятий, объединений и организаций».

Отход от командно-административной модели развития экономики и переход к рыночным отношениям потребовали радикального изменения налогового законодательства в целом, и реорганизации налоговых органов, в частности. В январе 1990 г. было принято постановление Совета Министров СССР «О государственной налоговой службе», в соответствии с которым в системе Министерства финансов СССР была создана государственная налоговая служба в составе [20]:

Главной государственной налоговой инспекции Министерства финансов СССР;

Государственных налоговых инспекций министерств финансов союзных республик;

Государственных налоговых инспекций по автономным республикам, краям, областям, автономным областям, автономным округам, районам, городам и районам в городах.

Данным постановлением была установлена общая численность работников государственных налоговых инспекций на 1990 г. – 65 тыс. единиц, в том числе 40 тыс. за счет численности работников финансовых органов и 25 тыс. за счет дополнительного выделения численности. На государственные налоговые инспекции был возложен контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством СССР и союзных республик.

В мае того же года был принят Закон СССР «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций», который упорядочил вопросы деятельности созданных государственных налоговых инспекций и других участников налоговых отношений, в том числе по привлечению к ответственности за налоговые правонарушения [4].

Все это происходило в условиях кризиса экономики и обострявшейся политической ситуации в стране, несогласованности в деятельности союзных и республиканских органов власти. Реализация намеченных мероприятий не состоялась в связи с распадом СССР.

3.3. Становление налоговых органов Российской Федерации

В течение 1991 г. процесс создания единой централизованной системы налоговых органов Российской Федерации активно продолжался. Развитие рыночных отношений требовало дальнейших перемен в нало-

говом законодательстве и реорганизации налоговых органов. Закон РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР» явился первым нормативным документом, определяющим порядок формирования, задачи и систему налоговых органов новой России [5]. Новая Государственная налоговая служба (ГНС) реально комплектовалась за счет специалистов Минфина СССР и РСФСР. Правовое положение ГНС РСФСР определялось как обособленное подразделение при Министерстве финансов РСФСР.

Однако Указом Президента РФ от 21 ноября 1991 г. № 229 «О Государственной налоговой службе РСФСР», в целях повышения ее роли, укрепления и обеспечения независимости деятельности, Госналогслужба стала самостоятельным органом государственного управления, подчиненным Президенту и Правительству РСФСР, а ее руководитель имел ранг министра [11]. Указом Президента РФ от 31 декабря 1991 г. «О Государственной налоговой службе Российской Федерации» было утверждено Положение о Госналогслужбе, определяющее задачи, функции и права как ее центрального аппарата, так и территориальных налоговых органов [12]. Несмотря на выход из состава Минфина России Государственной налоговой службы, определенная часть функций и полномочий в сфере налогообложения по-прежнему сохранялась за Министерством финансов. В частности, именно на него была возложена функция по разработке и реализации налоговой политики государства.

21 декабря 1991 г. был принят Закон РСФСР «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», который дополнил компетенцию налоговых органов, определил права и обязанности налогоплательщиков, основные принципы налогообложения и элементы налогового производства [6].

Эти нормативные акты определили основы налоговых отношений на несколько последующих лет. С учетом вносимых изменений и дополнений, они действовали практически до 2005 г., в части не противоречащей положениям Налогового кодекса, введенного в действие с 1999 г.

Система налоговых органов была построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятым в России, и состояла из трех звеньев. Основным звеном в этой системе были государственные налоговые инспекции (ГНИ) по районам, городам без районного деления и районам в городах. Второе звено включало в себя государственные налоговые инспекции республик в составе России, краев, областей, автономных областей и округов, городов Москвы

и Санкт-Петербурга. Возглавлял систему налоговых органов центральный аппарат ГНС.

Принципами организации ГНС стали единство, независимость от местных органов власти и строгая централизация.

Районные (городские) ГНИ выполняли основную работу по непосредственному контролю за исполнением налогового законодательства всеми физическими и юридическими лицами на обслуживаемой территории. В соответствии со ст. 18 Положения о ГНС они обеспечивали своевременный и полный учет плательщиков, контроль правильности исчисления, полноты и своевременности поступления платежей в бюджетную систему [12].

К компетенции ГНИ относилось: применение налоговых санкций за нарушение налогового законодательства; административных штрафов к должностным лицам юридических лиц и гражданам; возврат излишне взысканных и уплаченных платежей в бюджет; оценка, учет и реализация конфискованного и бесхозного имущества. Они вправе предъявлять в суды иски о ликвидации предприятий по основаниям, установленным законодательством, а также о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам.

Структура и штатная численность районной (городской) ГНИ утверждалась ее начальником на основании социально-демографических, экономических и географических характеристик контролируемой территории, количества плательщиков различной категории и других факторов, в пределах установленного фонда оплаты труда.

Начальник инспекции и его заместители назначались и освобождались от должности начальником вышестоящей ГНИ. Прием и увольнение других сотрудников производились ее начальником. Районная (городская) ГНИ являлась юридическим лицом.

В Положении о ГНС нормативно не было определено организационное устройство районных (городских) ГНИ. Структура инспекций отражала состояние экономики и налогового законодательства начала 90-х гг. Прежде всего, следует отметить преобладание государственных предприятий, если не по количеству, то по объемам платежей в бюджет. Кооперативы и другие организационно-правовые формы частных предприятий были многочисленны, но их доля в доходах бюджета была невелика.

Основным источником доходов бюджета были отчисления от прибыли. При этом методика исчисления этого налога для субъектов хозяйственной деятельности, относящихся к разным формам собственности,

существенно различалась. Исходя из этого в структуре районных (городских) ГНИ создавались основные отделы по организационно-правовой форме предприятий и видам налогов (отдел налогообложения прибыли государственных предприятий, отдел налогообложения кооперативов, отдел налогообложения совместных предприятий и общественных организаций, отдел прочих налогов и т.д.).

Сотрудники всех отделов осуществляли прием соответствующей налоговой и бухгалтерской отчетности, проводили камеральные и документальные проверки закрепленных, как правило персонально, налогоплательщиков.

Отделы налогообложения граждан осуществляли проверки правильности исчисления и удержания подоходного налога предприятиями и организациями, а также осуществляли налогообложение лиц, занятых индивидуальной трудовой деятельностью.

Отделы учета и отчетности занимались ведением лицевых счетов налогоплательщиков, учетом поступлений в бюджет, начислением пени и взысканием недоимок.

В условиях такой структуры инспекций налогоплательщики должны были сдавать отчетность и налоговые расчеты по разным налогам в разные отделы. Расчеты одного налогоплательщика по разным налогам хранились в разных отделах, что объективно препятствовало комплексному контролю.

Структура ГНИ субъектов РФ, так же как и нижестоящих инспекций, нормативно не определялась, а строилась с учетом региональных особенностей: размеров территории и ее экономического потенциала, количества налогоплательщиков и их социально-демографических характеристик. На них возлагалась: организация работы нижестоящих ГНИ, обобщение и анализ их отчетов, подготовка на их основе методических рекомендаций по различным направлениям налоговой работы, координация взаимодействия налоговых инспекций с правоохранительными органами и органами местной власти, контроль за деятельностью нижестоящих ГНИ и материально-техническое их обеспечение.

ГНИ субъектов РФ имели право осуществления непосредственного контроля налогоплательщиков. Как правило, это были крупнейшие предприятия региона.

В соответствии с Положением ГНС РФ в государственных налоговых инспекциях по республикам в составе России, краям, областям, автономным образованиям, городам Москве и Санкт-Петербургу были созданы коллегии в составе руководящих работников. Персональный состав и численность членов коллегии утверждались руководителем

Государственной налоговой службы РФ. На заседаниях коллегии рассматривались и принимались решения по наиболее важным вопросам деятельности, заслушивались отчеты начальников районных и городских ГНИ, обсуждались вопросы подбора и расстановки кадров, предложения по ставкам региональных и местных налогов и сборов, другим вопросам налогообложения и деятельности налоговых органов.

Высшую ступеньку в иерархии налоговых органов занимал центральный аппарат Государственной налоговой службы РФ. Его структура включала шестнадцать управлений, два самостоятельных отдела и главный научно-вычислительный центр. Каждое из управлений было построено по предметно-отраслевому принципу. Их непосредственные задачи реализовывались только в конкретной сфере налогообложения. Так, задача управления налогов на доходы (прибыль) юридических лиц связывалась с организацией и осуществлением контроля за обеспечением правильного и единообразного применения на всей территории Российской Федерации закона о налогообложении доходов (прибыли). Для управления косвенных налогов основные задачи заключались в обеспечении правильного и единообразного применения законов о налоге на добавленную стоимость, об акцизах и т.д.

В рамках решения поставленных задач отраслевые управления изучали и анализировали практику применения действующего налогового законодательства, вели разработку актуальных вопросов налоговой политики, участвовали в подготовке законодательных актов по конкретным видам налогов, разрабатывали инструкции, методические рекомендации, указания о порядке исчисления и взимания того или иного вида налога. Они участвовали в проверках работы территориальных ГНИ. В их компетенцию входило рассмотрение жалоб и заявлений налогоплательщиков на действия должностных лиц налоговых инспекций.

Непосредственные задачи других управлений центрального аппарата реализовывались в основном в рамках обеспечительных и вспомогательных функций. К примеру, юридическое управление должно обеспечивать соответствие действующему законодательству всех нормативных актов, издаваемых ГНС РФ, защищать права и законные интересы Госналогслужбы в судах, осуществлять методическое руководство правовой работой в госналогинспекциях и т.д.

Управление административного и финансового обеспечения осуществляло планирование и финансирование расходов на содержание государственных налоговых инспекций, руководило постановкой бухгалтерского и статистического учета, проводило работу по подбору и расстановке кадров и т.д.

Кроме названных, в структуру центрального аппарата Госналогслужбы РФ входили: управление делами; управление информатизации; управление учета, отчетности и анализа; контрольное управление; управление информации и внешних связей и другие управления и самостоятельные отделы. К числу последних относился отдел налоговых реформ. На него была возложена обязанность по разработке предложений по совершенствованию налогового законодательства, взаимодействие и координация с Министерством экономики, Министерством финансов и другими ведомствами по вопросам налогообложения.

При руководителе Госналогслужбы РФ была создана коллегия, в которую вошли его заместители и другие руководящие работники центрального аппарата. Состав и численность коллегии Госналогслужбы утверждались Правительством РФ. На своих заседаниях коллегия рассматривала основные вопросы деятельности налоговых органов, заслушивала отчеты начальников Госналогинспекций по субъектам РФ, кадровые вопросы, обсуждала проекты законов и подзаконных актов по налогообложению. Решения коллегии проводились в жизнь приказами и распоряжениями руководителя Госналогслужбы.

Многие авторы [91, 102] совершенно верно отмечают, что введенная в действие с 1 января 1992 г. налоговая система Российской Федерации была сформирована буквально в течение нескольких месяцев фактически путем копирования западных налоговых систем. Одновременно с ее формированием закладываемые принципы налогообложения приспособливали к реалиям экономики переходного периода. В результате получился симбиоз западных образцов и российских особенностей. Созданная таким образом налоговая система России была нацелена в первую очередь на обеспечение фискальных интересов государства. Это обеспечивалось за счет высоких налоговых ставок, введения значительного числа налогов, установления системы значительных штрафных санкций.

Вместе с тем созданная система не смогла обеспечить требуемый уровень поступлений налогов. Напротив, в стране расширялось укрывательство доходов и массовое уклонение от уплаты налогов.

Период 1991–1998 гг. характеризовался серьезными изменениями в экономике России. Претерпевало изменение налоговое законодательство. Значительно возрастало количество предприятий, относящихся к негосударственным формам собственности, и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность.

Эти изменения привели прежде всего к многократному увеличению налогоплательщиков. При этом численность налоговых работников

также росла, но темпы ее роста существенно отставали. В результате этого нагрузка на одного налогового инспектора возросла с нескольких десятков налогоплательщиков до нескольких сотен.

Увеличился перечень контролируемых налоговыми органами налогов. Выравнивались условия налогообложения предприятий различных форм собственности. Произошел отказ от индивидуально устанавливаемых каждый год ставок налогов и переход к фиксированным ставкам, единым для всех. Происходило увеличение количества налоговой отчетности по видам, объемам и срокам.

В этих условиях изменения в структуре налоговых инспекций были неизбежны. Поскольку каких-либо жестких ограничений по ее изменению со стороны вышестоящих налоговых органов не существовало, структура каждой низовой инспекции менялась по мере осознания ее руководством необходимости этих изменений, наличия программных продуктов и вычислительной техники, наличия помещений и других факторов.

Принятие в 1993 г. Закона «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» потребовало создания в структуре налоговых инспекций отдела по контролю за применением ККМ [7]. На отдел была возложена работа по постановке на учет и снятию с учета контрольно-кассовых машин, осуществлению контроля за соблюдением законодательства об их применении, подготовка решений о наложении штрафов за несоблюдение законодательства о ККМ.

Значительный рост числа хозяйствующих субъектов требовал систематизации их учета. Возник вопрос о ведении единого государственного реестра налогоплательщиков, и в первой половине 1993 г. Госналогслужбой по согласованию с Министерством финансов России было утверждено соответствующее Положение [57]. Данное Положение предусматривало, в отсутствие единообразной системы государственной регистрации субъектов хозяйствования, создание государственного реестра налогоплательщиков.

Это потребовало выделения в составе инспекций отдела по учету налогоплательщиков. Отдел обеспечивал постановку на учет и снятие с учета налогоплательщиков, формирование юридических дел налогоплательщиков, ввод информации о них в базу данных инспекции. Позднее на основе этих баз данных был сформирован единый государственный реестр налогоплательщиков России, сначала юридических, а затем и физических лиц.

В связи с расширением ведомственной отчетности, повышением оперативности ее представления в вышестоящие налоговые органы, а также необходимостью анализа всего потока налоговой информации отделы учета и отчетности были почти повсеместно преобразованы в отделы учета, отчетности и анализа. В ряде инспекций были выделены отделы анализа и прогнозирования.

Развитие законодательства и повышение правовой защищенности налогоплательщиков потребовали создания в инспекциях юридических отделов. На них были возложены функции обеспечения доказательной базы налоговых проверок, представление интересов инспекции в судах, а также обеспечение соблюдения процессуальных норм в работе всех подразделений инспекции.

Таким образом, структура налоговых инспекций постоянно изменялась. Однако сложившаяся на практике структура инспекции не была типовой. В каждой налоговой инспекции формировался свой набор отделов. Нередко отличались по своей структуре даже районные инспекции, находящиеся в одном городе. Это, естественно, приводило к значительным различиям в работе налоговых инспекций с налогоплательщиками. Стало очевидно, что сложившаяся система налоговых органов не отвечает предъявляемым к ней требованиям. И все острее становилась необходимость ее модификации.

Данное положение не могло устраивать руководство Госналогслужбы России. Поэтому решением коллегии ГНС РФ была одобрена и в феврале 1996 г. утверждена руководителем «Концепция модернизации налоговой службы». Данная концепция предполагала реализацию пилотных проектов на территориях отдельных субъектов РФ, в частности на территории Волгоградской области, с последующим распространением опыта на всю Россию.

В рамках данных проектов предполагалось, во-первых, изменение обработки данных. Ранее ввод, обработка, печать результатов производились в каждом отделе инспекции: платежи – в отделе учета и отчетности; декларации, бухгалтерская отчетность, а также акты проверок и принимаемые по ним решения – в отделах, курирующих определенных налогоплательщиков либо определенные налоги.

В ходе реализации проекта модернизации была осуществлена централизация обработки внутри каждой инспекции. В каждой инспекции были созданы отделы ввода и обработки данных. Сотрудники данных отделов с налогоплательщиками не контактируют. Кроме того, все работники этих отделов прошли обучение как в направлении информационных технологий, так и в направлении выполнения закрепленных за

ними процедур. Таким образом, распределение обязанностей по сотрудникам было перестроено по функциональному принципу, а не по налогам или категориям налогоплательщиков.

Изменение технологии обработки данных в направлении централизации и функциональной специализации позволило: увеличить производительность обработки документов; снизить количество ошибок ввода; исключить фактор общения с налогоплательщиками и возможного влияния их на процедуру контроля деклараций и ведения лицевых счетов.

Централизация обработки внутри инспекции создала предпосылки для выделения данной функции из инспекции и перехода на централизованную обработку больших объемов налоговой информации на более высоком уровне.

Вторым направлением проекта являлся переход на систему самоначисления. Ранее прием деклараций и другой отчетности осуществлялся в обязательном порядке путем личной встречи налогоплательщика и налогового инспектора. Существовало закрепление группы налогоплательщиков за определенным инспектором. При приеме проводилась в обязательном порядке проверка правильности составления деклараций, проверялись все расчеты, в случае выявления ошибок отчетность возвращалась плательщику на доработку или правилась непосредственно при приеме. Такая процедура приема отчетности требовала много времени, что приводило к возникновению очередей.

В ходе реализации проекта во всех инспекциях были созданы отделы по работе с налогоплательщиками. На них было возложено проведение консультационно-информационной работы, рассмотрение обращений и разногласий налогоплательщиков, а также приемка отчетности. Закрепление инспекторов за группой предприятий отсутствовало. Налогоплательщик обращался к любому свободному в данный момент инспектору. Прием отчетности производился с использованием только визуального контроля полноты заполнения документов с последующей передачей в другой отдел для ввода. Таким образом, произошло фактическое разделение процесса консультирования и процесса приема налоговой отчетности.

Такое изменение налогового администрирования позволило сократить время приема отчетности и тем самым значительно уменьшить очереди. Стало увеличиваться количество отчетности, представляемой бесконтактным способом (по почте).

Важной составляющей Концепции являлось улучшение технической оснащенности инспекций и развитие информационных технологий. Была внедрена и апробирована сканерная обработка машиночитае-

мых деклараций и других налоговых документов. Одновременно отработывалась технология получения и передачи налоговой информации в электронном виде. Было разработано и введено в эксплуатацию новое программное обеспечение.

В целом, несмотря на незавершенность и некомплексность проекта, полученные результаты были положительными, и появилась основа для выработки направления модернизации налоговых органов России. В качестве основных следует отметить два результата:

- определена возможность и перспективность функционального принципа построения типовых структур налоговых инспекций на основе типовых налоговых технологий и процедур;
- подтверждена реальность и перспективность реализации системы «полного самоначисления».

Постоянная работа по совершенствованию налогового администрирования в преддверии принятия Налогового кодекса позволила сформировать представление о том, какие его направления являются основными. В частности, приоритетными были определены: учет налогоплательщиков; особое налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков; углубление специализации налоговой работы и некоторые др.

В этих направлениях продолжалось и организационное совершенствование налоговых органов России всех уровней. Так, углубление специализации налогового администрирования на общероссийском уровне было реализовано постановлением Правительства РФ от 6 января 1998 г. № 9, предусматривающим создание за счет установленной штатной численности территориальных налоговых органов специализированной государственной инспекции по работе с крупнейшими налогоплательщиками [21]. В рамках совершенствования учета налогоплательщиков в структуре центрального аппарата ГНС РФ в соответствии с приказом ГНС РФ от 7 сентября 1998 г. было создано Управление организации учета налогоплательщиков [32].

Значительной вехой в развитии налоговых органов России явилось преобразование Госналогслужбы Указом Президента РФ от 23 декабря 1998 г. в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам [13]. Несколько позднее постановлением Правительства РФ от 27 февраля 1999 г. было установлено, что Министерство РФ по налогам и сборам является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственный контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и других обязательных платежей налогопла-

тельщиками, несущим ответственность за выработку и осуществление налоговой политики с целью обеспечения своевременного поступления в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды в полном объеме налогов и других обязательных платежей [22], а также обеспечивающим государственное регулирование, межотраслевую координацию и государственный контроль в области производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции [23].

В соответствии с вышеназванным постановлением Правительства РФ приказом МНС от 21 мая 1999 г. [34] была утверждена единая централизованная система налоговых органов России (рис. 3.1).

Следует отметить, что в утвержденной структуре налоговых органов четко определилось место нового элемента – межрегиональных налоговых инспекций.

Повышение статуса налоговых органов сопровождалось не только простой сменой вывесок, а значительным увеличением функций, связанных с введением в действие с 1 января 1999 г. части первой Налогового кодекса РФ [1]. Подробная регламентация полномочий налоговых органов была призвана повысить эффективность их деятельности и предоставить в их распоряжение надежный механизм осуществления налогового администрирования.

НК РФ определил правовое положение налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых отношений. Он установил основные положения по определению объектов налогообложения, исполнению налоговых обязательств, обеспечению мер по их выполнению, ведению учета уплачиваемых налогов, привлечению налогоплательщиков к ответственности за налоговые правонарушения, обжалованию действий должностных лиц налоговых органов и других элементов налогового администрирования.

Введением части первой Налогового кодекса был сделан серьезный шаг по совершенствованию налоговой системы в целом и упорядочению отношений между налогоплательщиком и государством в лице налоговых органов.

В разделе 3 НК РФ было дано определение понятию «налоговые органы». Это внесло относительную ясность, хотя по-прежнему осуществлять контроль поступления доходов государства были также уполномочены таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов.

Для выполнения своих функций налоговые органы наделены соответствующими правами, которые реализуются через права должностных лиц этих органов. Права налоговых органов определены ст. 31 НК РФ. А обязанности налоговых органов и их должностных лиц – соответственно ст. 32 и ст. 33 НК РФ.

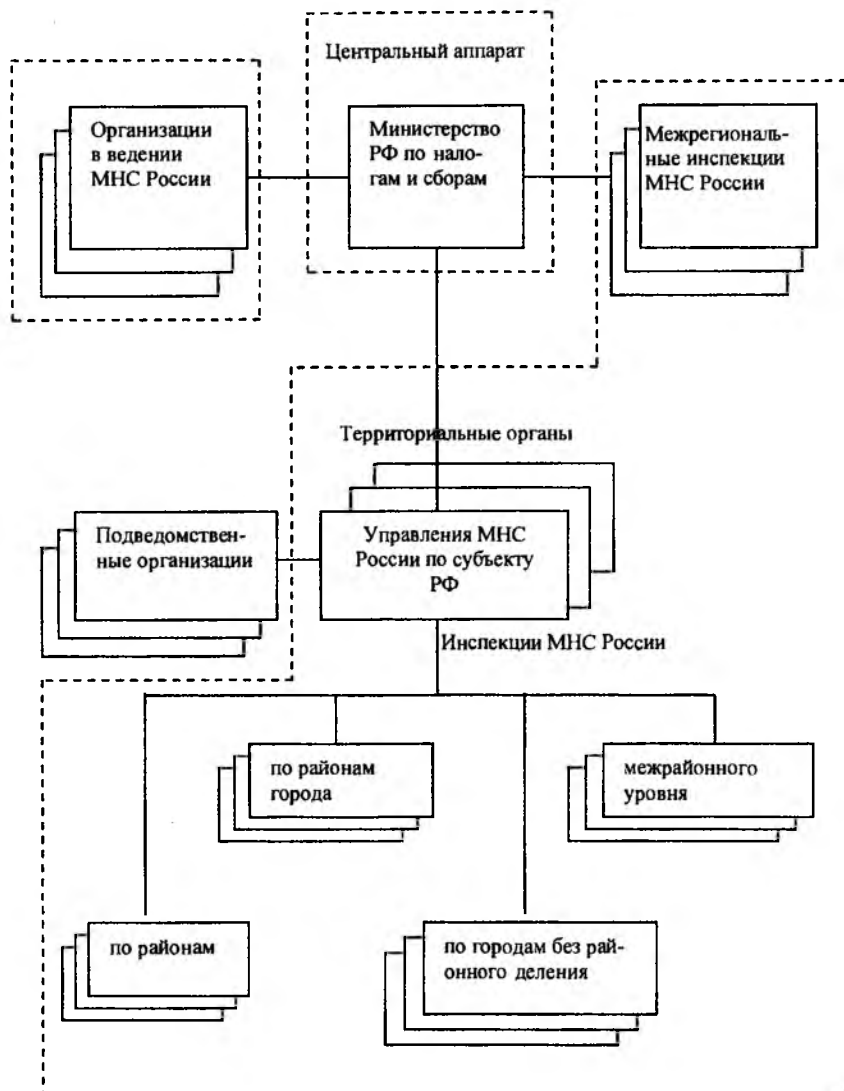


Рис. 3.1. Система органов Министерства Российской Федерации по налогам и сборам
(Приказ МНС от 21.05.1999 №Г5-3-20/150)

При этом необходимо отметить два важных обстоятельства. Во-первых, к налоговым органам и их должностным лицам неприменим основной принцип гражданско-правовых отношений: «Разрешено все, что не запрещено законом». Наоборот, они должны руководствоваться принципом, присущим административным отношениям: каждое должностное лицо выполняет только то, что прямо разрешено ему законом, т.е. действует в рамках установленной ему компетенции. Во-вторых, права налоговых органов являются одновременно обязанностью их должностных лиц. Например, закрепленное в НК РФ право налоговых органов предъявлять иски о взыскании сумм финансовых санкций подразумевает и их обязанность предъявлять такие иски для соблюдения налогового законодательства.

Для выполнения функций налогового контроля за налоговыми органами закреплены права, позволяющие реализовывать иные контрольные функции в случаях, предусмотренных законодательством РФ. В частности, Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации» к их компетенции отнесено осуществление валютного контроля. Налоговые органы являются органами валютного контроля и выполняют функции по валютному контролю в порядке, определяемом Правительством РФ.

Постановлением Правительства РФ «Вопросы Министерства Российской Федерации по налогам и сборам» от 27 февраля 1999 г. установлено, что налоговые органы также обеспечивают государственное регулирование, межотраслевую координацию и государственный контроль в области производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции. Согласно Федеральному закону от 8 июля 1999 г. «Об административной ответственности юридических лиц (организаций) и индивидуальных предпринимателей за правонарушения в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» налоговым органам предоставлены права по рассмотрению дел о соответствующих административных правонарушениях и наложению штрафов [8].

С 1 июля 2002 г. в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 17 мая 2002 г. Министерство Российской Федерации по налогам и сборам стало уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, а с 1 января 2004 г. – государственную регистрацию физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, а также государственную регистрацию крестьянских (фермерских) хозяйств [27].

Функции налоговых органов – центрального, межрегионального, регионального и местного – несколько различаются. Но поскольку главная задача всех звеньев одна – контроль соблюдения налогового законодательства, налоговым органам всех уровней были определены общие функции, а именно:

- учет налогоплательщиков;
- контроль соблюдения налогового законодательства участниками налоговых правоотношений;
- определение в установленных случаях сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет налогоплательщиками;
- ведение оперативно-бухгалтерского учета сумм налогов;
- возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов;
- разъяснительная работа и информирование налогоплательщиков о порядке применения налогового законодательства;
- применение мер ответственности к нарушителям налогового законодательства;
- взыскание недоимок, пеней и штрафов.

Если перечисленные функции выполняют преимущественно низовые налоговые органы, то центральный аппарат, межрегиональные инспекции по округам и региональные управления по субъектам Российской Федерации выполняют такие дополнительные функции, как:

- организация, координация и контроль за деятельностью нижестоящих налоговых органов;
- аналитическая и статистическая деятельность;
- разработка и издание инструктивных и методических указаний, а также иных документов в пределах установленных полномочий по применению налогового законодательства;
- сотрудничество с зарубежными и международными налоговыми органами;
- участие в выработке налоговой политики, подготовке проектов законодательных актов по налогообложению.

Несмотря на то, что в соответствии с законодательством налоговые органы не являются сборщиками налогов, в Положении о МНС России, утвержденном в октябре 2000 г., на первое место среди ведомственных функций была поставлена работа по взиманию законно установленных налогов, сборов и других обязательных платежей [25]. Функция контроля была перемещена на второе место по приоритетам, и тем самым был задан новый вектор приоритетов в работе налоговых органов по снижению задолженности налогоплательщиков и обеспечению прогнозных

бюджетных назначений. В этом же документе были усилены аспекты работы по учету налогоплательщиков и разъяснительной работе, а также закреплена функция по обеспечению валютного контроля.

Важным шагом совершенствования системы налоговых органов России стало принятие предложения Минэкономразвития России, МНС России, Минпромнауки России, Минфина России о разработке федеральной целевой программы «Развитие налоговых органов на 2002–2004 годы» [30]. Эта Программа была утверждена постановлением Правительства РФ в декабре 2001 г. [26].

Одним из важнейших направлений модернизации системы налогового администрирования, определенного в данной программе, являлось совершенствование организационной структуры налоговых органов. В этой связи был предопределен переход территориальных налоговых органов на функциональный принцип организации деятельности, введение типовых организационных процедур, осуществление оптимизации и перераспределения численности работающего в них персонала, проведение мероприятий по укрупнению инспекций.

Среди основных целей Программы были поставлены: изменение приоритетов в работе налоговых органов всех уровней на улучшение обслуживания налогоплательщиков, расширение сферы предоставляемых им услуг при одновременном упрощении исполнения налоговых обязанностей, а также повышение эффективности функционирования налоговой системы за счет внедрения новых информационных технологий.

Сложность реализации Программы, затрагивающей практически все элементы существовавшей системы налоговых органов, потребовала поэтапного подхода к ее осуществлению.

На первом этапе реализации программы (2002 г.) предусматривались и фактически осуществлены:

- внедрение прогрессивных форм организации работы налоговых органов посредством перехода на типовые, функциональные структуры, сокращение их числа за счет укрупнения;
- создание технологической среды для ведения автоматизированного банка данных на основе информационных ресурсов различных ведомств, заключение соответствующих межведомственных соглашений;
- разработка системы автоматизированной камеральной проверки и отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок;
- разработка и внедрение системы составления и приема налоговой отчетности в электронном виде;

- разработка типовых технологических процессов и стандартизированных рабочих мест, внедрение новых технологий в 10 регионах Российской Федерации;

- разработка концепции создания комплексной и многоуровневой системы налогового образования населения;

- разработка и внедрение системы электронного обмена с органами Федерального казначейства документами на перечисление платежей в бюджеты всех уровней и др.

На втором этапе реализации Программы (2003 г.) предусматривались и практически осуществлены:

- внедрение типовых технологических процессов и стандартизированных рабочих мест в практику работы налоговых органов;

- опытная эксплуатация и тиражирование системы автоматизированной камеральной проверки и отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, а также создание автоматизированного банка данных на основе информационных ресурсов различных ведомств;

- оснащение техническими и общесистемными программными средствами как межрайонных инспекций по централизованной обработке данных, так и территориальных налоговых инспекций, перешедших на типовую функциональную структуру;

- развитие системы досудебного разбирательства споров с налогоплательщиками в налоговых органах и др.

На третьем этапе реализации Программы (2004 г.) предусмотрены:

- широкомасштабное внедрение новой комплексной системы электронной обработки данных, разработанной на основе передовых информационных технологий;

- совершенствование налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков;

- развитие системы «самоначисления» и бесконтактного представления деклараций и другой налоговой отчетности;

- создание системы автоматизированного учета организаций и физических лиц в налоговых органах на основе информации, получаемой в соответствии с действующим налоговым законодательством и развитие Единого государственного реестра налогоплательщиков;

- развитие системы подготовки работников налоговых органов, а также системы информирования налогоплательщиков и др.

Несмотря на принимаемые меры, темпы реформирования налоговой системы в целом и налогового администрирования в частности, продолжали отставать от требований экономического развития России. Президент РФ В.В. Путин в ряде своих выступлений подверг положение

в налоговой сфере особой критике, и в Правительстве в конце 2003 г. был проведен ряд заседаний, на которых обсуждались новые подходы к реформированию налоговой системы.

В марте 2004 г. в стране началась широкомасштабная административная реформа, целью которой является формирование эффективной системы и структуры федеральных органов исполнительной власти. Первым законодательным актом, давшим старт административной реформе, стал Указ Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» [14].

Пунктом 1 Указа было установлено, что система федеральных органов исполнительной власти по завершении реформ станет трехзвенной. В нее войдут:

- федеральные министерства;
- федеральные службы;
- федеральные агентства.

Определения министерств, служб и агентств приведены соответственно в пунктах 3,4 и 5 Указа:

- федеральное министерство является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленной актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации сфере деятельности;

- федеральная служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в установленной сфере деятельности;

- федеральное агентство является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим в установленной сфере деятельности функции по оказанию государственных услуг, по управлению государственным имуществом и правоприменительные функции, за исключением функций по контролю и надзору.

В результате реформы Министерство Российской Федерации по налогам и сборам преобразовано в Федеральную налоговую службу, подотчетную Министерству финансов РФ, с передачей последнему функций по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности и по ведению разъяснительной работы по налоговому законодательству. При этом п. 26 Указа было определено, что положения данного Указа в отношении Министерства РФ по налогам и сборам вступают в силу после вступления в силу соответствующих федеральных законов.

Необходимая законодательная основа для проведения преобразования была создана федеральными законами от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления» [9] и от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах» [10].

Данными федеральными законами внесены изменения и дополнения более чем в 70 законодательных актов, регулирующих деятельность в различных отраслях, в том числе в Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации», Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации. Изменения представляют собой не только техническую замену ссылок на ранее действовавший орган государственного управления, на тот орган, который будет выполнять соответствующие функции после завершения реформы, но и, по существу, которые приводят к серьезной корректировке взаимоотношений между хозяйствующими субъектами и органами государственного управления.

Согласно новой редакции ст. 30 НК РФ налоговые органы – это единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

В систему налоговых органов входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы. При этом Минфин России не вошел в систему налоговых органов и, соответственно, не является вышестоящей инстанцией для ФНС России в отношении административного порядка обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Характеристика налоговых органов как централизованной системы подчеркнута внесенными в НК РФ дополнениями о праве вышестоящего налогового органа отменять решения нижестоящих налоговых органов, если эти решения не соответствуют законодательству о налогах и

сборах. До внесения этих поправок данное право реализовывалось на основе ст. 9 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации».

Следует также подчеркнуть, что отдельными федеральными законами и принятыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами налоговые органы наделены полномочиями, не относящимися непосредственно к налоговому контролю. Так, Указом № 314 ФНС России переданы функции по представлению интересов Российской Федерации перед кредиторами в процедурах банкротства.

Статьей 79 Закона № 58-ФЗ ФНС России признана правопреемником Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству по всем правоотношениям, связанным с выполнением функции по представлению интересов Российской Федерации в процедурах банкротства.

Основой взаимоотношений участников налоговых отношений является закон. Данный принцип реализован в ст. 4 НК РФ, посвященной нормативным правовым актам органов исполнительной власти. В соответствии с данной статьей органы исполнительной власти могут издавать подзаконные нормативные правовые акты, которые обязательны для налогоплательщиков при условии, что:

- они издаются в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях;
- содержание издаваемых актов не изменяет и не дополняет законодательство о налогах и сборах.

Кроме того, согласно внесенным в НК РФ изменениям функции по изданию нормативных правовых актов по вопросам налогообложения закреплены за Минфином России. Минфину России также переданы полномочия по изданию приказов об утверждении различных форм отчетности и инструкций по их заполнению (п. 1 ст. 34.2, п. 7 ст. 80 НК РФ).

Минфином России будут также определяться форма и порядок представления реестров счетов-фактур в налоговые органы (подпункт 2 п. 8 ст. 201 НК РФ); форма ведения налоговыми агентами учета доходов, полученных физическими лицами (п. 1 ст. 230 НК РФ); форма книги учета доходов и расходов и порядок отражения в ней хозяйственных операций организациями и индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения (п. 2 ст. 346.24 НК РФ), и т.д.

Регулирование форм и методов налогового контроля также предполагается осуществлять непосредственно приказами Минфина России. Речь, в частности, идет об установлении особенностей постановки на

учет отдельных категорий налогоплательщиков (п. 1 ст. 83 НК РФ); об определении порядка присвоения идентификационного номера налогоплательщика (п. 7 ст. 84 НК РФ); порядка функционирования постоянно действующих налоговых постов (п. 5 ст. 197.1 НК РФ) и т.д.

Вместе с тем функции по нормативно-правовому регулированию распределены НК РФ между Минфином России и ФНС России таким образом, что отдельные нормативные документы, связанные с налоговым контролем, должна выпускать ФНС России, например формы налогового уведомления (ст. 52 НК РФ) и требования об уплате налога (п. 5 ст. 69 НК РФ); формы свидетельств и уведомлений о постановке на учет (п. 2 ст. 84 НК РФ); форму и требования к составлению акта налоговой проверки (п. 3 ст. 100 НК РФ) и некоторые другие.

Существенным следует считать введение новой статьи 43.2 НК РФ, определяющей, что теперь Минфин (а не ФНС) дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов (а не региональные и местные налоговые органы), теперь должны давать разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

В то же время согласно новой редакции ст. 63 НК РФ принятие решений об изменении срока уплаты налогов и сборов отнесено к предмету ведения не финансовых, а налоговых органов.

Исключены из Налогового кодекса положения о полномочиях органов государственных внебюджетных фондов применительно к налоговому контролю. Такие положения фактически не действовали в связи с передачей налоговым органам всех функций по администрированию взносов в государственные внебюджетные фонды и единого социального налога.

На основе Указа № 314, федеральных законов № 58-ФЗ и № 95-ФЗ разработаны Положения, регламентирующие деятельность Минфина России и ФНС России.

Положение о Министерстве финансов Российской Федерации утверждено постановлением Правительства РФ 30 июня 2004 за № 329. Согласно Положению: «Министерство финансов Российской Федерации является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, государственного долга, ауди-

торской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности ... таможенных платежей ... финансового обеспечения государственной службы...» [28]. Минфин России осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы и других служб.

Положение о Федеральной налоговой службе России утверждено постановлением Правительства РФ 30 сентября 2004 за № 506. Согласно Положению «Федеральная налоговая служба России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов. Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам» [29].

Пунктом 4 Положения определено, что Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами. Служба и ее территориальные органы – управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня – составляют единую централизованную систему налоговых органов.

3.4. Современная система налоговых органов России

Как уже отмечалось, Указом Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» Министерство Российской Федерации по налогам и сборам преобразовано в Федеральную налоговую службу. Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 утверждено Положение о Федеральной налоговой службе и установлена предельная численность работников центрального аппарата Федеральной налоговой службы в количестве 1051 единицы (без персонала по охране и обслуживанию зданий), а также предельная численность работников территориальных органов ФНС в количестве 166000 единиц (без персонала по охране и обслуживанию зданий).

Структура и правовое положение всех звеньев обновленной налоговой службы стали очевидны после опубликования приказа ФНС России от 30 ноября 2004 г. «Об утверждении примерных положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы» [55].

Центральный аппарат налоговых органов

Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506, утвердившим Положение о Федеральной налоговой службе, разрешено в структуре центрального аппарата иметь до 8 заместителей руководителя и до 27 управлений по основным направлениям деятельности службы. Соответствующим приказом ФНС России от 14 октября 2004 г. [53] были утверждены структура центрального аппарата ФНС и перечень основных вопросов, относящихся к компетенции его структурных подразделений. В соответствии с данным приказом центральный аппарат ФНС состоит из 26 следующих управлений:

- организации налогового контроля;
- крупнейших налогоплательщиков;
- налогообложения прибыли (дохода);
- косвенных налогов;
- налогообложения физических лиц, исчисления и уплаты государственной пошлины;
- единого социального налога;
- ресурсных и имущественных налогов;
- налогообложения малого бизнеса;
- кредитных организаций;
- налогов и сборов с алкогольной и табачной продукции;
- государственной регистрации и учета юридических и физических лиц;

- урегулирования задолженности и обеспечения процедур банкротства;
- учета и отчетности;
- анализа и прогнозирования налоговых поступлений;
- контроля налоговых органов;
- международного сотрудничества и обмена информацией;
- юридического;
- информационных технологий;
- безопасности;
- сводно-аналитического;
- управления делами;
- по модернизации налоговых органов;
- государственной службы и кадров;
- финансового обеспечения;
- материально-технического и социального обеспечения;
- организации капитального строительства.

Таким образом, следует отметить, что в ходе преобразования центральный аппарат Федеральной налоговой службы по сравнению с центральным аппаратом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам сократился как по общей численности, так и по количеству структурных подразделений.

В соответствии с утвержденным Положением Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность как через свои территориальные органы, так и непосредственно. При этом центральный аппарат ФНС России выполняет в основном административные, методические и контрольные функции по отношению к территориальным органам службы.

Центральный аппарат ФНС имеет право:

- создавать, реорганизовывать и ликвидировать в установленном порядке территориальные органы и находящиеся в ведении службы учреждения;
- проводить проверки своих территориальных органов всех уровней, принимать меры к устранению недостатков и нарушений;
- изучать организацию работы территориальных органов, распространять положительный опыт их работы, оказывать методическую и практическую помощь;
- отменять решения территориальных органов или приостанавливать их действие в случае несоответствия этих решений законодательству, давать обязательные для исполнения указания территориальным органам;

- разрабатывать и утверждать формы документов, поименованных в Положении о ФНС;
- организовывать проведение научно-исследовательских работ в области налогообложения с целью выработки предложений по совершенствованию налоговой системы;
- осуществлять международное сотрудничество, изучать опыт деятельности налоговых органов зарубежных стран и разрабатывать предложения по его использованию в деятельности налоговой службы и др.

Межрегиональные инспекции

Разрешение Министерству Российской Федерации по налогам и сборам создать в пределах установленных численности и фонда оплаты труда работников территориальных органов межрегиональные инспекции впервые было предусмотрено постановлением Правительства РФ от 24 февраля 1999 г. № 254.

В течение 1999 г. были созданы три межрегиональные инспекции.

В соответствии с Положением [33] межрегиональная государственная налоговая инспекция по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков была создана в целях организации и осуществления во взаимодействии со структурными подразделениями Министерства по налогам и сборам, его территориальными органами, правоохранительными и иными контролирующими государственными органами целенаправленного налогового контроля проблемных налогоплательщиков. Проблемные налогоплательщики (согласно данному Положению) – юридические и физические лица из числа крупных налогоплательщиков, в отношении которых имеются подлежащие проверке совместно с правоохранительными органами данные о возможном умышленном уклонении от уплаты налогов и сборов путем полного или частичного сокрытия объектов налогообложения, получения не контролируемых налоговыми органами (теневых) доходов, а также признаки иных противоправных действий, препятствующих полному и своевременному внесению в бюджет и внебюджетные фонды соответствующих налоговых и иных обязательных платежей. К числу проблемных налогоплательщиков также были отнесены предприятия и организации, занятые в сфере производства и реализации этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции.

Межрегиональная инспекция являлась вышестоящим налоговым органом по отношению к территориальным налоговым органам по вопросам, отнесенным к ее компетенции. В рамках возложенных на инспекцию задач ее указания (в том числе о предоставлении информации,

проведении проверок отдельных налогоплательщиков, выделении специалистов для участия в совместных проверках и др.) являлись обязательными для исполнения нижестоящими налоговыми органами.

Основными задачами созданной межрегиональной инспекции были:

- выявление проблемных категорий налогоплательщиков на основе проведения мониторинга результатов финансово-хозяйственной деятельности, изучения данных налогового контроля и отчетности, анализа и оценки сокрытия базы налогообложения, а также в процессе проведения налоговых проверок во исполнение распоряжений Президента РФ, Правительства РФ, руководства и коллегии МНС, поручений Генеральной прокуратуры и запросов правоохранительных органов;
- организация и осуществление выездных налоговых проверок проблемных налогоплательщиков;
- обобщение практики работы с проблемными налогоплательщиками, выявление способов уклонения от налогообложения, выработка методических рекомендаций и предложений по совершенствованию правовой базы и организации работы налоговых органов;
- организация и осуществление государственного контроля за соблюдением условий лицензируемой деятельности в сфере производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и др.

В июле 1999 г. приказом МНС [35] была создана еще одна межрегиональная инспекция – межрегиональная инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по контролю за алкогольной и табачной продукцией. В соответствии с данным приказом ее состав в основном был сформирован за счет сокращения численности работников Межрегиональной государственной налоговой инспекции по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков.

В соответствии с утвержденным Положением [36] инспекция была создана в целях осуществления во взаимодействии со структурными подразделениями МНС, его территориальными органами, правоохранительными и иными контролирующими государственными органами целенаправленного государственного контроля за производством и оборотом этилового спирта из всех видов сырья, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции.

К концу 1999 г. была создана еще одна межрегиональная инспекция – межрегиональная государственная инспекция МНС России по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг [37]. Штат данной инспекции был частично сформирован за счет сокращения численности центрального аппарата МНС (было упразднено Управле-

ние организации работы по налогообложению торговли, сферы услуг, малого и среднего бизнеса).

В соответствии с утвержденным Положением [38] инспекция была создана в целях осуществления во взаимодействии со структурными подразделениями МНС, его территориальными налоговыми органами, правоохранительными и иными контролирующими государственными органами целенаправленного государственного контроля за налогообложением субъектов малого предпринимательства, игорного бизнеса и плательщиков единого налога на вмененный доход от определенных видов деятельности, в том числе в торговле и сфере платных услуг населению.

Данные межрегиональные инспекции были созданы на основе функционального (предметного) критерия и не ведут налогового администрирования налогоплательщиков. Они не имеют территориального ограничения сферы их деятельности, реализуя свои полномочия на всей территории Российской Федерации. Межрегиональные инспекции занимают промежуточное положение между министерством и территориальными налоговыми органами. С одной стороны, они выполняют достаточно большое количество управленческих функций по отношению к нижестоящим налоговым органам, а с другой стороны, в их деятельности присутствуют элементы работы территориальных инспекций.

В связи с созданием на территории Российской Федерации федеральных округов постановлением Правительства РФ от 12 августа 2000 г. № 592 Министерству Российской Федерации по налогам и сборам было предписано определить территориальные органы, ответственные за обеспечение взаимодействия с полномочными представителями Президента РФ, возложив на них сводно-аналитические, информационные и контрольные функции [24].

Межрегиональные инспекции по федеральным округам относятся к территориальным налоговым органам межрегионального уровня. За четыре года существования их структура и направления деятельности неоднократно претерпевали изменения [47, 48]. Их функции то расширялись, то сужались. При этом следует отметить, что межрегиональные инспекции по федеральным округам во многом выполняют функции центрального аппарата министерства на подведомственной территории. Согласно возложенным на них задачам, межрегиональные инспекции по федеральным округам осуществляют следующие основные функции [40, 48]:

– по решению министерства организуют и проводят комплексные и тематические проверки территориальных налоговых органов и феде-

ральных государственных унитарных предприятий и учреждений, находящихся в ведении министерства на территории соответствующего округа;

- по решению министерства проводят выездные (повторные выездные) налоговые проверки;

- проводят анализ схем уклонения от налогообложения и готовят предложения по их пресечению и предупреждению и др.

Третью категорию межрегиональных налоговых инспекций составляют инспекции, созданные по субъектному отраслевому принципу для налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков, занятых в определенных сферах деятельности.

Так, в соответствии с утвержденным Положением о Межрегиональной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам №1 основной задачей данной инспекции является обеспечение контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты, государственные внебюджетные фонды налогов, сборов и иных обязательных платежей крупнейшими налогоплательщиками в сфере разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации нефти и нефтепродуктов, подлежащими в установленном министерством порядке постановке на учет в этой инспекции [42].

По аналогичным принципам были созданы [44] и действовали Межрегиональные инспекции МНС России: № 2 – в газовой отрасли; № 3 – в производстве алкоголя и табака; № 4 – в сфере электроэнергетики; №5 – в металлургии; № 6 – в сфере оказания транспортных услуг; № 7 – в сфере услуг связи.

Для выполнения своих задач эти межрегиональные инспекции ведут налоговый учет крупнейших налогоплательщиков соответствующей отрасли, контролируют представление налоговых деклараций и другой отчетности, взыскивают недоимку и пени, налагают штрафы и т.д. Их полномочия не имеют территориальных границ и распространяются на всю территорию Российской Федерации.

Современный крупнейший налогоплательщик, как правило, является группой юридических лиц, связанных холдинговыми взаимоотношениями. Законодательно правовое положение холдингов до сих пор не определено, и в сфере регулирования налогового права промышленно-финансовые комплексы не рассматриваются в качестве самостоятельного субъекта права. Таким образом, у консолидированных групп хозяйствующих субъектов, законодательно не признаваемых консолидированной группой налогоплательщиков, появляется возможность приме-

нения различных форм и способов уклонения от налогообложения. Это манипулирование трансфертными ценами, использование разветвленной сети взаимозависимых структур для управления доходами и расходами, вывод капитала в оффшорные зоны и т.п.

Создание специализированных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам позволяет учитывать при осуществлении налогового администрирования отраслевую специфику, осуществлять контрольные мероприятия по всем звеньям вертикально-интегрированной структуры налогоплательщика.

Существует мнение [105], что практика создания и деятельности межрегиональных инспекций МНС является противоправной. Данный автор, анализируя функции и задачи межрегиональных инспекций, делает вывод, что их нельзя отнести к территориальным налоговым органам, а что они по существу являются территориальными подразделениями центрального аппарата министерства. В то же время Конституционный Суд, рассматривая запрос о правомерности создания в системе Министерства финансов территориальных органов, деятельность которых распространяется на территории нескольких субъектов Российской Федерации, подтвердил право федеральных органов исполнительной власти самостоятельно выбирать ту или иную организационную структуру своих территориальных органов, устанавливать порядок формирования и определять сферу их деятельности, в пределах установленной их общей численности [15]. Данное определение Конституционного Суда основано на ст. 12 Федерального конституционного закона «О Правительстве Российской Федерации» [3], которая наделяет Правительство правом устанавливать порядок создания и деятельности территориальных органов исполнительной власти. При этом Правительство, исходя из специфики конкретных управленческих задач, целесообразности и экономической эффективности, самостоятельно может определять территориальную сферу деятельности этих органов.

Кроме того, в июне 2004 г. Президиум Высшего арбитражного суда РФ, в своем постановлении отмечая правомерность постановки на налоговый учет налогоплательщиков в межрегиональных инспекциях, тем самым подтвердил правомерность их создания и функционирования [18].

Перспективность и необходимость создания межрегиональных инспекций подтверждается практикой их работы на протяжении нескольких лет. Следует отметить, что процесс их формирования не однозначен и постоянно совершенствуется. На момент преобразования Министерства Российской Федерации по налогам и сборам в Федеральную нало-

говую службу функционировало 15 межрегиональных инспекций (7 – специализированных по крупнейшим налогоплательщикам, 7 – по федеральным округам и 1 – по централизованной обработке данных), которые приказом [54] реорганизованы в соответствующие межрегиональные инспекции ФНС России.

Утверждение приказом ФНС России [55] примерных положений о межрегиональных инспекциях этих трех типов подтверждает преемственность процесса модернизации налоговых органов в данном направлении.

Региональные управления

В целях реализации Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» и постановления Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» приказом ФНС России от 19 октября 2004 г. [54] управления МНС России по субъектам Российской Федерации были реорганизованы, соответственно, в управления ФНС России по субъектам Российской Федерации.

Этим же приказом была установлена предельная численность налоговых работников по каждому субъекту Российской Федерации. При этом численность работников аппаратов управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации определялась в соотношении с общей установленной предельной численностью территориальных органов ФНС России по субъектам Российской Федерации [56]:

- свыше 2500 единиц – до 8 %;
- 1501 – 2500 единиц – до 9 %;
- 1001 – 1500 единиц – до 11 %;
- 401 – 1000 единиц – до 16 %;
- менее 400 единиц – до 65 единиц.

Примерное Положение об управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации, утвержденное приказом ФНС России от 30 ноября 2004 г. [55], закрепляет достигнутое в ходе модернизации налоговых органов понимание места и роли региональных управлений в единой централизованной системе налоговых органов, с учетом производимой в настоящее время административной реформы всех органов исполнительной власти России.

Все, что предусмотрено в Типовом положении, в обязательном порядке включается в положение об управлении по конкретному региону. Этим обеспечивается единообразие работы налоговых органов на всей территории страны. В то же время в конкретном регионе управление

может иметь и некоторые специфические задачи и функции, обусловленные особенностями данного региона. Эти особенности отражаются в положении о каждом конкретном управлении.

Типовым положением о региональном управлении ФНС России установлено, что Управление Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации – это территориальный орган Федеральной налоговой службы. Руководитель управления назначается на должность министром финансов Российской Федерации по представлению руководителя Федеральной налоговой службы. Управление в процессе своей деятельности взаимодействует с соответствующими территориальными органами федеральных органов власти, органами государственной власти субъекта Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами.

К основным полномочиям управления относится контроль и надзор: за соблюдением на территории субъекта Российской Федерации законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, – за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

В новом Положении об управлении закреплены задачи, решение которых возложено на налоговые органы дополнительно к обеспечению контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Среди них следует отметить такие задачи, как:

- организация валютного контроля, в пределах компетенции налоговых органов;
- организация контроля за производством, оборотом и реализацией этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;
- организация контроля за правильностью применения контрольно-кассовой техники;
- обеспечение контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о государственной регистрации юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей;
- осуществление действий по представлению в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

В Положении подчеркнуто, что главнейшая функция управления – организация, координация и контроль выполнения нижестоящими территориальными налоговыми органами всего объема работ по обеспечению поступления в бюджеты и государственные внебюджетные фонды налогов, сборов и других обязательных платежей. Ранее уже отмечалось, что при создании налоговой службы современной России, региональные органы Государственной налоговой службы назывались государственными налоговыми инспекциями по региону. Соответственно наряду с управленческими функциями они выполняли и функцию непосредственного администрирования налогоплательщиков, состоящих у них на учете. Затем произошло разделение этих функций, и все налогоплательщики стали администрироваться районными, межрайонными и городскими инспекциями.

Структура, штатное расписание и конкретные функции структурных подразделений аппарата Управления по субъекту Российской Федерации утверждались руководителем Управления в пределах установленной численности и фонда оплаты труда. Только в начале 2004 г. соответствующим приказом МНС была утверждена типовая структура управления МНС России по субъекту Российской Федерации [49]. Этот же документ определил и основные направления деятельности структурных подразделений управления. Утвержденная данным приказом типовая структура управления МНС России по субъекту Российской Федерации в настоящее время за небольшими исключениями распространяется на управления Федеральной налоговой службы.

Следует отметить два важных обстоятельства. Во-первых, это наличие в утвержденной типовой структуре отдела комплексного развития налоговых органов, главным направлением деятельности которого является координация деятельности отделов управления и нижестоящих налоговых органов по выполнению мероприятий, предусмотренных федеральной целевой программой развития налоговых органов. Данный факт подчеркивает важность вопроса модернизации налоговых органов и системность подхода ее осуществления по всем уровням налоговых органов и по всем регионам Российской Федерации.

Во-вторых, утвержденная структура управления по субъекту Российской Федерации во многом приблизилась к утвержденной типовой структуре нижестоящих инспекций. Это, несомненно, положительно сказалось на выполнении управлением своей главной функции – организации и координации работы всех налоговых органов региона.

Приказом ФНС России от 19 октября 2004 г. произведена незначительная корректировка структуры управлений. Так, в частности, были

объединены: отделы по работе со средствами массовой информации и по организации работы с налогоплательщиками; отделы принудительного взыскания недоимки и обеспечения процедуры банкротства и некоторые другие, в зависимости от численности аппарата управления. Кроме того, ряд отделов были исключены: по работе с крупнейшими и проблемными налогоплательщиками; налогообложения кредитно-финансовых учреждений; иностранных организаций и валютного контроля, с передачей их функции в отдел контрольной работы.

Районные, городские и межрайонные инспекции

Как уже отмечалось, инспекции ФНС России по району, району в городах, городу без районного деления, межрайонная являются основным звеном системы налоговых органов. Именно на инспекции возложена непосредственная работа по налоговому администрированию.

Положительные итоги реализации проекта модернизации налоговых органов Нижегородской и Волгоградской областей по переводу инспекций на структуру, основанную на функциональном разделении труда, позволили приступить к поэтапному переводу на этот принцип работы всех инспекций России.

В августе 2000 г. приказом МНС России [41] было утверждено типовое Положение об инспекции МНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления и межрайонного уровня. Данным приказом также было установлено, что штатная численность инспекции МНС России не может быть менее 40 единиц. Это обстоятельство является очень важным с точки зрения совершенствования налогового администрирования и оптимизации структуры территориальных налоговых органов. Принятое решение привело к перераспределению численности налоговых работников и сокращению количества инспекций на территории России с 2546 в 2000 г. до 1600 в 2002 г. [71, с. 62]. Сокращение и объединение малочисленных инспекций привело к тому, что не во всех административных центрах муниципальных образований теперь имеются налоговые инспекции. Данное обстоятельство привело к необходимости создания территориально обособленных подразделений межрайонных инспекций.

Названным приказом было утверждено 6 типовых структур инспекций в пределах установленной численности:

- от 40 до 60 человек;
- от 61 до 100 человек;
- от 101 до 150 человек;
- от 151 до 200 человек;

- от 201 до 250 человек;
- свыше 250 человек.

В утвержденных типовых структурах было определено не только количество отделов инспекций и их типовых названий, но и конкретно прописаны функции каждого отдела. Также было определено количество заместителей руководителя для каждого типа инспекции и курируемые ими направления деятельности.

Следует отметить, что такая масштабная модернизация территориальных налоговых органов, как перевод инспекций на типовую функциональную структуру, не могла быть осуществлена мгновенно на всей территории России. Поэтому процесс модернизации происходил, постепенно расширяясь, и продолжается в настоящее время. При этом по мере внедрения типовой структуры она продолжала совершенствоваться, но уже не по желанию местного руководства, а единообразно.

Так, важным этапом совершенствования структуры инспекции и соответственно технологии налогового администрирования является утверждение новой типовой структуры, в которой было упразднено разделение налогового администрирования юридических и физических лиц [43]. С учетом вносимых изменений в ходе перевода территориальных инспекций на типовую структуру в настоящее время функционируют и продолжают внедряться два типа инспекций: с численностью работающих от 90 и выше; с численностью работающих от 60 и выше. Инспекция с численностью 200 работников и выше находится в стадии опытной отработки.

Типовая структура инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления и межрайонного уровня с установленной предельной численностью свыше 90 единиц в настоящее время включает в себя:

- 1) руководство;
- 2) отдел финансового и общего обеспечения;
- 3) юридический отдел;
- 4) отдел регистрации и учета налогоплательщиков;
- 5) отдел работы с налогоплательщиками;
- 6) отдел информационных технологий;
- 7) отдел ввода и обработки данных;
- 8) отдел учета, отчетности и анализа;
- 9) отдел урегулирования задолженности;
- 10) отдел камеральных проверок;
- 11) отдел выездных проверок;
- 12) отдел оперативного контроля (по дополнительному согласованию).

Четкое определение функций каждого отдела инспекции позволило разделить всю работу по осуществлению налогового администрирования на отдельные этапы единого технологического процесса. Работа инспекции на каждом этапе единого технологического процесса подчинена решению одной общей задачи, поэтому технологические участки тесно связаны между собой, что обеспечивается четкой организацией взаимодействия между отделами инспекции.

В новой типовой структуре инспекций с численностью работников 90 единиц и выше предусмотрено, что численность работников отделов камеральных и выездных налоговых проверок, образующих контрольный блок, составляет не менее 40% от предельной численности работников инспекции. Данный норматив рассматривается как минимальный предельный уровень, снижение которого является недопустимым ни при каких обстоятельствах. Допускается, в пределах установленной численности, создание нескольких отделов камеральных и выездных проверок.

Функции территориально обособленных подразделений и территориально обособленных рабочих мест для инспекций межрайонного уровня в административных центрах муниципальных образований также определены соответствующим приказом, в котором дан перечень направлений их деятельности. При этом все территориально обособленные структурные подразделения и рабочие места, с учетом особенностей региона, классифицируются на четыре группы.

Первая группа – территориально обособленные структурные подразделения и рабочие места инспекций, у которых отсутствует регулярное ежедневное транспортное сообщение с центральным офисом инспекции и телекоммуникационная сеть не обеспечивает стабильно удаленный доступ к его информационным ресурсам.

Вторая группа – территориально обособленные структурные подразделения и рабочие места инспекций, у которых имеется регулярное ежедневное транспортное сообщение с центральным офисом инспекции (удаленность не более 150 километров) и телекоммуникационная сеть не обеспечивает стабильно удаленный доступ к его информационным ресурсам.

Третья группа – территориально обособленные структурные подразделения и рабочие места инспекций, у которых имеется телекоммуникационная сеть, обеспечивающая стабильно удаленный доступ к информационным ресурсам ее центрального офиса.

Четвертая группа – территориально обособленные структурные подразделения и рабочие места инспекций, у которых имеется телекомму-

никационная сеть, обеспечивающая стабильно удаленный доступ к информационным ресурсам ее центрального офиса в режиме on-line.

Модернизация налоговых органов происходит одновременно с изменением и расширением круга возложенных на них задач. Это обстоятельство нашло отражение в новом типовом Положении об инспекции, утвержденном в марте 2003 г. и действующем в настоящее время. В соответствии с данным Положением [46] инспекция выполняет следующие основные функции:

- проведение работы по взиманию законно установленных налогов, сборов и других обязательных платежей;
- осуществление в пределах своей компетенции контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативно-правовых актов, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в соответствующий бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и других обязательных платежей;
- осуществление в установленном порядке государственной регистрации юридических лиц (с 1 января 2004 г. – индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств);
- осуществление государственной регистрации договоров коммерческой концессии (субконцессии);
- составление, анализ и представление в установленном порядке в управление отчетности по утвержденным формам;
- осуществление контроля за своевременностью представления налогоплательщиками налоговых деклараций и иных документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов; проверка их достоверности и соответствия требованиям, установленным законодательством;
- осуществление возврата или зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;
- осуществление взыскания в установленном порядке недоимки и пени по налогам и сборам, а также налоговых санкций;
- обеспечение в пределах своей компетенции валютного контроля;
- осуществление контроля за соблюдением правил использования контрольно-кассовой техники и полнотой учета выручки денежных средств;
- осуществление контроля за объемами производства, розлива, хранения и реализации этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции, за соблюдением технологии производства указанной продукции;

– осуществление работы по учету, оценке движимого бесхозяйного имущества, а также учет, оценка и реализация имущества, перешедшего в собственность государства в порядке наследования и кладов;

– проведение совместно с правоохранительными и контролирующими органами мероприятий по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

– ведение оперативно-бухгалтерского учета (по каждому плательщику и виду платежа) сумм налогов и сборов, подлежащих уплате и фактически поступивших в бюджет, а также сумм пени, налоговых санкций и административных штрафов;

– проведение анализа отчетных, статистических данных и результатов налоговых проверок, подготовка на их основе предложений в управление;

– проведение разъяснительной работы по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов (с учетом перераспределения функций по разъяснению между налоговыми и финансовыми органами); бесплатное информирование налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, предоставление налогоплательщикам форм установленной налоговой отчетности, разъяснение порядка их заполнения, порядка исчисления и уплаты налогов и сборов;

– осуществление иных функций, предусмотренных федеральными законами и другими нормативными правовыми актами.

Функциональный принцип построения организационных структур налоговых инспекций позволяет во всех инспекциях применять и типовые технологические процессы, что упрощает формализацию многих операций и создает условия для дальнейшей автоматизации налоговых процедур и их методической поддержки.

Поэтому в настоящее время единообразно регламентируется не только организационная структура инспекций, но и основные процессы налогового администрирования. Так, в частности, приказами МНС России утверждены: регламент принятия и обработки представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности [45] и регламент организации работы с налогоплательщиками [52].

Единство большинства налоговых процедур в типовой структуре инспекций предопределило и возможность внедрения единой системы электронной обработки данных. Данное обстоятельство является важным не только для автоматизации работы отдельной инспекции, но и создает основу для единого информационного пространства налоговых органов всех уровней.

Особое внимание к налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков на региональном уровне нашло отражение в утверждении Положения об инспекции межрайонного уровня по работе с крупнейшими налогоплательщиками [39]. Главной задачей таких инспекций является контроль крупнейших налогоплательщиков, осуществляющих деятельность на территории данного субъекта Российской Федерации и (или) имеющих на территории данного субъекта Российской Федерации обособленные подразделения, а также недвижимое имущество и транспортные средства, подлежащие налогообложению. Перечень крупнейших налогоплательщиков утверждается ФНС России.

Кроме того, из-за необходимости особого контроля определенных категорий налогоплательщиков и в связи с углублением специализации в ряде субъектов Российской Федерации создаются специализированные межрайонные инспекции.

К примеру, в настоящее время в Санкт-Петербурге действует пять межрайонных специализированных инспекций, осуществляющих налоговое администрирование определенных категорий налогоплательщиков:

- по налоговому администрированию производителей и оптовых продавцов алкогольной продукции;
- по налоговому администрированию финансово-кредитных учреждений, страховых и иностранных организаций;
- по налоговому администрированию организаций торговли;
- по налоговому администрированию организаций строительного комплекса;
- по налоговому администрированию организаций, оказывающих транспортные услуги.

В соответствии с федеральной целевой программой в системе налоговых органов создано 5 межрайонных инспекций по централизованной обработке данных: в Москве, в Санкт-Петербурге, в Волгограде, в Нижнем Новгороде и в Екатеринбурге. Межрайонные инспекции по централизованной обработке данных представляют собой специализированные территориальные налоговые органы и являются ключевым компонентом единой информационной, программно-технической и телекоммуникационной системы налоговых органов.

Создание межрайонных инспекций по централизованной обработке данных обеспечивает выполнение следующих задач:

- концентрация всех процедур сбора, обработки, хранения и формирования информации, необходимой для реализации функций налоговых органов;

- повышение актуальности и достоверности информационных ресурсов налоговых органов;
- снижение влияния субъективных факторов на процедуры налогового контроля;
- освобождение персонала инспекций от рутинной и трудоемкой работы по вводу налоговой отчетности налогоплательщиков и другой информации;
- сокращение затрат на процедуры массового характера (распечатка, конвертование и рассылка налоговых уведомлений, требований и других документов налогоплательщикам).

Создание межрайонных инспекций по централизованной обработке данных или, как их еще называют, ЦОДов (центр обработки данных), началось только в последние годы и поэтому они находятся в стадии становления. Федеральной целевой программой развития налоговых органов предусматриваются три этапа их внедрения.

В настоящее время в основном завершается первый этап, на котором начаты: ведение информационных ресурсов по учетным данным налогоплательщиков; обработка сведений о доходах физических лиц; обработка и архивное хранение налоговых деклараций и отчетности юридических лиц; централизованная печать и некоторые другие функции.

На втором этапе предполагается осуществить ведение централизованных информационных ресурсов о поступлениях налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему, формирование отчетности по поступлениям платежей, формирование полного досье налогоплательщика, централизованный расчет налогов физических лиц, информационное обслуживание налоговых органов и налогоплательщиков.

На третьем этапе создания центров обработки данных предполагается: реализация централизованного ведения информационных ресурсов по расчетам с бюджетом, автоматизация процедуры камеральных проверок, аналитическая деятельность и др.

В Москве и Санкт-Петербурге также созданы и функционируют узкоспециализированные инспекции, осуществляющие государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств и постановку на учет налогоплательщиков.

Таким образом, на территории субъекта Российской Федерации в настоящее время создаются и функционируют межрайонные инспекции трех типов:

- осуществляющие налоговое администрирование на территории нескольких административных образований;
- осуществляющие налоговое администрирование определенной категории налогоплательщиков;
- осуществляющие отдельные функции, возложенные на налоговые органы.

В ходе проведения мероприятий по преобразованию территориальных налоговых органов Министерства по налогам и сборам Российской Федерации в территориальные органы Федеральной налоговой службы не предусмотрено изменений в структуре и функциях инспекций по району, району в городах, городу без районного деления и инспекциях межрайонного уровня. Утверждение приказом ФНС России [55] примерных положений об инспекциях Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления межрайонного уровня подтверждает преемственность процесса модернизации налоговых органов в данном направлении.

Отдельно следует отметить то обстоятельство, что, в соответствии с новым Примерным положением об инспекциях Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления межрайонного уровня, их руководители назначаются на должность, как и руководители управлений по субъектам Российской Федерации, министром финансов Российской Федерации по представлению руководителя Федеральной налоговой службы России.

Организация работы налогового инспектора

Результаты работы налоговой инспекции складываются из результатов работы ее структурных подразделений и качества труда налоговых инспекторов. От того, насколько четко организовано взаимодействие между подразделениями инспекции и организован труд налоговых инспекторов, зависит эффективность работы всей инспекции.

Основным документом, регламентирующим права и обязанности налогового инспектора, до последнего времени являлась должностная инструкция. Должностная инструкция разрабатывается начальником соответствующего отдела совместно с подразделением (специалистом) по работе с персоналом на основе типовой должностной инструкции и утверждается руководителем инспекции. Каждый сотрудник, при поступлении на работу и при назначении на новую должность, знакомится со своей должностной инструкцией под роспись.

Должностная инструкция включает в себя следующие основные разделы:

1. «Вводная часть» – содержит перечень законодательных и нормативных актов, которыми сотрудник руководствуется в своей работе, определяет, кому он подчиняется, как назначается на должность и увольняется;

2. «Права» – определяет права налогового инспектора, предоставленные ему действующим законодательством, с учетом специфики работы на конкретном участке;

3. «Обязанности» – описывает обязанности налогового инспектора, возложенные на него действующим законодательством, с учетом специфики работы на конкретном участке;

4. «Ответственность» – краткое описание ответственности налогового инспектора за невыполнение или ненадлежащее выполнение его обязанностей, с учетом специфики работы на конкретном участке работы;

5. «Требования к уровню подготовки» – краткая характеристика основных знаний и практических навыков, которыми должен обладать сотрудник, работающий на данной должности, с учетом специфики работы на конкретном участке;

6. «Квалификационные требования» – описание требований к уровню образования и стажу работы, установленных законодательством.

Кроме того, налоговый инспектор руководствуется в своей деятельности приказами и распоряжениями руководителя инспекции, его заместителя и начальника отдела. К важным документам, регламентирующим деятельность налогового инспектора, относятся Правила внутреннего трудового распорядка, Положение об отделе, в котором он работает, Инструкция об организации делопроизводства в инспекции и другие аналогичные документы.

Работа налогового инспектора происходит в условиях постоянного количественного и качественного роста нагрузки. Количественный рост определяется опережающим ростом числа налогоплательщиков по сравнению с числом сотрудников инспекции, а также возложением на налоговые органы дополнительных функций (контроль за оборотом алкогольной продукции; государственная регистрация юридических лиц, крестьянских хозяйств и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей; обеспечение интересов Российской Федерации в делах о банкротстве и др.). Качественный рост обусловлен продолжающимся усложнением законодательства о налогах и сборах, а также законодательства в других сферах деятельности налоговых органов.

Переход инспекций на типовую функциональную структуру изначально основывался на представлении всего спектра налоговой работы в виде единого технологического процесса, состоящего из отдельных про-

цессов и операций, осуществляемых на конкретных рабочих местах. МНС России провело ревизию всех технологических процессов, выполняемых налоговыми органами, и результаты облекло в определенные документы, которые называются «Описание технологических процессов».

Все процессы были описаны с учетом современных международных стандартов, на основе этих процессов были определены рабочие места и составлен реестр рабочих мест, а затем были разработаны и инструкции на каждое рабочее место. После этого была проведена работа по определению, насколько они соответствуют потребностям, какие имеют отрицательные моменты и в чем сложность их внедрения. Самой существенной проблемой оказалось то, что рабочие места имели множественные ссылки на всевозможные инструкции, регламенты, методики и т.д. Было принято решение включить в инструкции на рабочие места все необходимое из этих документов. В результате они стали достаточно объемными и содержащими практически все пошаговые действия налоговых инспекторов.

Создание инструкций на рабочие места позволяет приступить к нормированию труда работников налоговых органов, прогнозировать каждое действие на данном месте. По реестру на настоящее время утверждено около 70 рабочих мест и инструкции на каждое из них. Каждое из рабочих мест может тиражироваться в зависимости от объема работ, которые выполняет конкретный налоговый орган.

Именно инструкции на рабочие места становятся сегодня основным документом, регламентирующим деятельность каждого налогового работника. Только при организации труда руководителей и заместителей руководителя инспекции по-прежнему необходимо руководствоваться должностными инструкциями.

При создании новой технологии налогового администрирования по функциональному принципу за основу был принят ряд основополагающих принципов. Первый принцип – распределение процедуры по исполнителям и по времени. Все процессы распределились по практически всем отделам инспекции, и работа выстроилась по конвейерному принципу.

Второй принцип – централизация процедур. Ввод налоговой отчетности, хранение документов, печать и ряд других элементов налоговой работы централизованы на конкретных специализированных рабочих местах и осуществляются на одном технологическом оборудовании.

Третий принцип – это идентичность информационных потоков. Независимо от того, что это за документ: декларация, баланс, заявление на зачет-возврат, – если он подлежит вводу в систему ЭОД, он проходит одинаковый путь. Технология его обработки абсолютно идентична.

Четвертый принцип – это электронный документооборот. Имеется в виду необходимость регистрации в системе электронной обработки данных всех поступающих документов, подлежащих вводу и электронной обработке. Документы регистрируются, и затем система отслеживает и фиксирует весь путь их прохождения. Данный принцип обеспечивает также связь документов. То есть если исходящий документ является действием на получение определенного входящего документа, оба они будут всегда взаимосвязаны в системе.

Следующий очень важный принцип – это однообразие обработки информации. В каждый фиксированный момент времени каждый работающий в системе специалист работает с одной и той же базой. В данной системе обновление баз осуществляется одновременно, когда осуществляется операционный день. В этот момент обновляются все базы. До этого времени все работают с предыдущей базой. Это очень важный момент, так как он синхронизирует действия. То есть нельзя получить ситуацию, когда из-за расхождения в несколько минут в различных базах содержится некорректная между собой информация.

Очень важным моментом также является то, что невозможно ввести никакую информацию с предыдущими датами и провести одноразовый ввод. То есть любая информация, после проведения операционного дня, вводится фактическим днем и единожды введенная доступна для каждого рабочего места.

Следующий очень важный технологический принцип – это технологические блокировки. Система контролирует действия сотрудников в достаточно многих случаях на многих рабочих местах. То есть она проверяет правильность действий налогового инспектора в зависимости от той информации, которой она располагает.

В настоящее время одновременно продолжается доработка описаний технологических процессов, осуществляемых в типовой инспекции, реестров рабочих мест, инструкций на каждое рабочее место и их внедрение на всей территории России.

3.5. Основные направления совершенствования налогового администрирования

Обеспечение стабильности, определенности и ясности налогового законодательства

Фактически полное отсутствие налоговых отношений на протяжении длительного времени (1930–1980-е гг.) привело к тому, что создавать российскую налоговую систему пришлось практически «с нуля».

При этом отмечается наличие двух групп естественных трудностей. Первая выражалась в отсутствии научных заделов в области налоговой теории и необходимого опыта налоговой работы у государственных органов. Вторая связана с полной утратой населением налоговой культуры [91].

Реформа налоговой системы России 1991–1992 гг. была поистине революционной. Определяющее значение для формирования новых налоговых отношений имели законы «О государственной налоговой службе» и «Об основах налоговой системы», а также нормативные акты о конкретных налогах и сборах.

Однако введенная в действие налоговая система была сформирована буквально в течение нескольких месяцев фактически путем копирования западных налоговых систем. Одновременно при ее формировании закладываемые принципы налогообложения приспосабливали к реалиям экономики переходного периода. В результате получился симбиоз западных образцов и российских особенностей. Отсюда – ошибки в налоговой политике, пробелы в законодательстве, лоббизм, злоупотребления, неуважение к закону.

Одновременно налоговые отношения в результате недостаточной правовой проработки законов регулировались не столько ими, сколько многочисленными подзаконными актами. Налоговая система получилась громоздкой, сложной и запутанной.

В исключительно тяжелых условиях находилась налоговая служба, перед которой стояли колоссальные задачи. Становление налоговой системы осуществлялось без какой-либо пропагандистской поддержки и при отсутствии общегосударственной системы налогового просвещения населения. Все это крайне затрудняло налоговое администрирование и исполнение налогового законодательства.

Новый этап налоговой реформы начался с вступлением в силу с 1 января 1999 г. первой части Налогового кодекса Российской Федерации. В кодексе более четко прописаны права и обязанности как налогоплательщиков, так и государства в лице его налоговых органов. Это во многом определяет налоговое правовое поле, вводит в законодательное русло процесс налоговых взаимоотношений, дает основу для улучшения налогового администрирования.

Современный этап развития законодательства о налогах и сборах связан с поэтапным принятием глав части второй Налогового кодекса Российской Федерации, посвященных порядку исчисления и уплаты отдельных налогов, а также применения специальных налоговых режимов. Одновременно производится корректировка ранее принятых норм

как второй части, по конкретным налогам, так и первой – уточнение общих правил налогового администрирования.

Проводимая работа по кодификации налогового законодательства уже сама по себе свидетельствует о достижении этим законодательством определенного положительного уровня. Однако формирование НК РФ по частям идет медленно. Более того, если принятие Гражданского кодекса по частям не нарушило его целостности, то применительно к Налоговому кодексу этот опыт оказался не столь удачным. В результате образовалось многослойное правовое поле, в котором приходится действовать налогоплательщикам и налоговым органам.

В принятые главы Налогового кодекса по 2–3 раза в год вносятся поправки, некоторые главы фактически переписываются заново (об акцизах, о едином сельскохозяйственном налоге). Принятая глава о налоге с продаж через два года отменяется. Стабильность налогового законодательства не обеспечивается, подчас поправки по объему нередко превышают принятые главы кодекса.

Налоговый кодекс в рамках налоговой реформы в России рассматривался как системный кодифицированный акт законодательства, и системообразующим элементом должна была стать его первая часть. Однако чем больше глав второй части вводится, тем меньшее значение имеют положения первой части, поскольку каждая новая глава вводит собственные понятия и определения, принимаемые только в целях этой главы.

Отдельные главы НК РФ принимались без должного обоснования, и в результате в них много непродуманного. Например, главой о налоге на прибыль установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. В то же время кодекс не содержит определения того, что можно относить к обоснованным расходам. Перечень расходов, учитываемых в целях налогообложения, оставлен кодексом открытым. Все это дает возможность занижать налоговую базу для исчисления налога на прибыль и сумму налога, подлежащую взносу в бюджеты. И таких примеров можно привести множество.

Несогласованности, противоречия, пробелы, неясности – вот что сегодня по-прежнему отличает налоговое законодательство [92]. Подтверждением тому является постоянный и значительный рост числа налоговых дел, рассматриваемых в арбитражных судах. С 1999 г., т.е. с начала действия НК РФ, такой рост составил 150 % по сравнению с 1998 г., а в 2002 г. их число увеличилось почти в семь раз и составило

207 тысяч [115]. За первое полугодие 2004 г. только число исков налоговых органов, поданных в арбитражные суды, уже составило 300 тысяч [120].

Сегодня мы сталкиваемся с тотальной налоговой деятельностью судов. Высшие судебные инстанции, трактуя закон, меняют практику его применения. Возникает закономерный вопрос: почему государственным органам, которые до мелочей знают дело, каждодневно вникают в практику, не позволяется пояснять нормы закона, а судам, которые лишь читают эти нормы, разрешается толковать закон.

Характерным примером этого является разрешение проблемы несовершенства законодательных норм, определяющих процедуру возмещения налога на добавленную стоимость, Конституционным Судом РФ. Определением от 08.04.2004 г. № 169-О он указал на то, что налогоплательщик, использующий при расчетах с поставщиками заемные средства, не вправе применить налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость (НДС) до тех пор, пока не произведет возврат займа [16].

Кроме того, согласно этому же определению, налогоплательщик, использующий в расчетах с поставщиками имущество, полученное безвозмездно, вообще не вправе применять налоговый вычет. Все это Конституционный Суд обосновал одним аргументом: налогоплательщик в указанных ситуациях не понес «реальных затрат» на уплату налога поставщикам. Эти выводы стали неожиданностью не только для налогоплательщиков, но и для представителей государства: судей арбитражных судов, специалистов правительства и налоговых органов.

Если говорить по существу, то Конституционный Суд РФ ввел в налоговое законодательство новые нормы. Проблема усугубляется тем, что данное определение Конституционного Суда распространяется на налоговые правоотношения с момента введения в действие 21-й главы НК РФ «Налог на добавленную стоимость», то есть с 1 января 2001 г.

Другой проблемой налогового законодательства, приводящей к необоснованному увеличению количества налоговых дел, рассматриваемых в судах, является несовершенство процедуры привлечения к ответственности лиц, виновных в совершении налоговых правонарушений. Далеко не всегда такое судебное разбирательство действительно необходимо. Зачастую рассмотрение дела в суде превращается в простую формальность. Однако эта формальность приводит к дополнительным расходам и налогоплательщиков, и государства. Следует пересмотреть подходы к самой процедуре привлечения лиц к налоговой ответственности, закрепленной в НК РФ. Возможно, необходимо оставить судебное разбирательство только в тех случаях, когда налогоплательщик не

согласен с вынесенным решением налогового органа. То есть предоставить налоговым органам право взыскивать суммы штрафов в беспорядке с организаций, которые не обжалуют соответствующие решения налоговых органов.

Следующая проблема налогового законодательства, обусловленная отсутствием четкой государственной налоговой политики и успешным лоббированием своих интересов представителями крупного бизнеса, — наличие правовых норм, обеспечивающих интересы, весьма далекие от государственных.

Налоги — это всегда компромисс между государством и налогоплательщиком, между интересами общими и частными, между целями перспективными и текущими. Но при любой системе хозяйствования налоги, выражая по существу приоритет общественных интересов, по форме остаются административно-командными мерами государственного регулирования.

В то же время следует согласиться с рядом авторов [91], отмечающих, что первая часть НК РФ фактически зафиксировала победу формы и буквы закона над их смыслом. Попытка придать налогам договорной характер (налоговый кодекс — это договор между государством и обществом [117]), подогнать налоговые правоотношения под гражданские не укладывается в сущность налогообложения, атрибутивным признаком которого является принуждение. Искажение фискальной природы налога отражается в налоговом праве как дискриминация государства.

В НК РФ заложены неслыханные в мировой практике нормы, препятствующие нормальному сбору налогов. Остановимся на некоторых из них.

Статья 3 (п. 1): «...При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога». Эта «фактическая способность» абсолютно субъективна, ее не только нельзя измерить, ей даже невозможно дать определение. При этом на основании этого пункта могут быть совершенно реально оспорены любой налог и любой его элемент.

Статья 3 (п. 3): «Налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными...». Это достаточно неопределенное заявление. Все можно обосновать и все можно опровергнуть. По такому пункту суд также может отменить любой налог, признав его не соответствующим данной норме Налогового кодекса.

Статья 3 (п. 7): «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика...». Добавить к этому ст. 108 (п. 6): «Лицо считает-

ся не виновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана... Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность... Обязанность по доказыванию...возлагается на налоговые органы...». Почему такие привилегии предоставлены налогоплательщику, каких даже нет в современном зарубежном законодательстве.

К примеру, в США (в не самой тоталитарной стране) важнейшим постулатом является «презумпция правильности» заключения налогового органа. Основное же бремя доказывания лежит на налогоплательщике [75].

Статья 45 (п. 2): «Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика...». Такая норма в Налоговом кодексе, несмотря на наличие в Конституции РФ ст. 57: «Каждый обязан платить законно установленные налоги», подкрепленная поистине трагическим постановлением Конституционного Суда [17], привела к многомиллиардным потерям бюджета от уплаченных, но не поступивших налогов. Налоговые же органы вынуждены малоуспешно решать на протяжении уже нескольких лет вопросы «проблемных банков» и «зависших платежей».

Сложившееся положение в сфере законодательства о налогах и сборах противоречит принципам эффективной работы и управления сложными системами, к которым, безусловно, относится налоговая система. Нельзя в угоду отдельным звеньям власти и некоторым налогоплательщикам мириться с откровенным разрушением одной из главных основ государственности – налоговой системы.

Поэтому совершенствование законодательства о налогах и сборах, придание ему четко выраженной государственности и верховенство экономического смысла над сиюминутными потребностями, корыстными устремлениями, лоббистскими маневрами – жизненно важная государственная задача.

Необходимо убрать из Налогового кодекса формулировки, противоречащие основам налогообложения и сомнительные с общеправовых позиций. Необходимо обеспечить определенность и ясность норм налогового законодательства, простоту и эффективность его исполнения как налогоплательщиками, так и другими субъектами налоговых правоотношений.

Необходимо разделить фактически отождествляемые сегодня понятия стабильности налогов и стабильности налогового законодательства.

Практически встает вопрос: вправе ли государство немедленно перекрыть обнаруженную налоговую лазейку. Думается, решение должно опираться не на доведенные до абсурда абстрактные правовые принципы, а учитывать здравый смысл и реальную российскую ситуацию. Тем самым несмотря на нестабильность текста закона будет обеспечиваться сущностная стабильность налогового законодательства.

Совершенствование налогового механизма

Поскольку налоговый механизм является составной частью налоговой системы, ему присущи все ее достоинства и недостатки. Принятие оптимального налогового механизма означает не только выбор разумных налогов и обеспечение соответствующих норм и правил их исчисления и уплаты, но и определение всех элементов налогового администрирования, обеспечивающих его максимальную эффективность как для государства, так и для налогоплательщиков.

В то же время следует согласиться с мнением ряда авторов [107, 109], что многие нормы современного налогового законодательства принимаются без учета последующего налогового администрирования.

Д.Г. Черник отмечает: «Налоги у нас – воспользуюсь терминологией своей прежней профессии инженера-технолога – предельно не технологичны». Наглядным примером тому является единый социальный налог. Задуманный на значительное упрощение платежей во внебюджетные фонды путем замены четырех налогов одним, сегодня ЕСН сильно усложненный налог, обремененный огромным документооборотом. Разумно было бы установить ЕСН по единой налоговой ставке, чтобы все платили его с фонда оплаты труда. Вместо этого громоздкий учет по каждому работающему, регрессия и установление порядка налогового вычета на сумму фактически уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом превышение начисленного страхового взноса над уплаченным означает возникновение недоимки по налогу, которая подлежит взысканию налоговым органом. Одновременно возникает недоимка по уплате страховых взносов, которая взыскивается органами пенсионного фонда, причем в отличие от взыскания недоимки налоговым органом, которая осуществляется в бесспорном порядке, органы пенсионного фонда производят взыскание в судебном порядке. Налицо не только усложнение исчисления налога и увеличение объема представляемой налоговой отчетности для налогоплательщиков, но и дублирование контрольных функций различными государственными органами, заложенное непосредственно в нормативном акте.

Другим примером несовершенства налогового механизма, серьезно затрудняющим налоговое администрирование, является ряд норм, регулирующих исчисление и уплату налога на доходы физических лиц. Так, установление порядка уплаты налога на доходы физических лиц с выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр, привело к невозможности осуществления должного контроля за налогообложением дохода, так как в налоговых органах отсутствуют сведения о произведенных физическим лицам выплат, а организаторы не несут обязанности по удержанию налога.

Еще одним примером неэффективности налогового механизма НДСЛ как для налогоплательщиков, так и для налогового администрирования является установленный порядок предоставления социальных и имущественных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц, отличный от стандартных налоговых вычетов. Невозможность предоставления данных вычетов налоговым агентом и передача этой функции налоговому органу значительно усложнили процесс получения вычетов для налогоплательщиков, а для налоговых органов не только увеличили объем контрольной работы, но и возложили на них не свойственную им функцию.

Похожая проблема законодательного закрепления за налоговым органом не свойственной ему функции – непосредственного участия в процессе исчисления и уплаты налога – предусмотрена гл. 22 НК РФ «Акцизы». Так, получение налогового вычета при исчислении акциза на нефтепродукты зависит от проставления налоговым органом отметки на счетах-фактурах. Подобное активное участие налоговых органов не только не соответствует их статусу, но и затрудняет процесс проведения мероприятий налогового контроля, так как отвлекает значительные трудовые ресурсы. С другой стороны, такой порядок получения налогового вычета вновь является значительным усложнением налогового механизма для налогоплательщиков.

Даже с точки зрения главенствующей фискальной функции налоговой системы государственное регулирование в налоговой сфере должно быть направлено на установление наиболее эффективного порядка уплаты налога в первую очередь для контроля за полнотой и своевременностью его поступления в бюджет. Однако существующий порядок уплаты некоторых налогов нуждается в изменении либо введении в НК РФ дополнительных методов налогового контроля. В качестве такого примера можно привести законодательные нормы о едином налоге на вмененный доход. С 2003 г. уплата данного налога производится после окончания налогового периода. Однако механизма действенного кон-

троля физического показателя, являющегося определяющим для исчисления налога как в течение налогового периода, так и по его окончании у налоговых органов нет.

К серьезным усложнениям налогового механизма, несомненно, следует отнести введение нормами 25-й главы части второй НК РФ автономной системы налогового учета в целях исчисления налога на прибыль.

Требования вести специально организованный учет данных, необходимых для налогообложения, наряду с традиционным бухгалтерским учетом, не закреплены в законодательстве по учету, однако они прописаны теперь в НК РФ. Таким образом, задана командно-распорядительная тенденция норм, регламентирующих организацию бухгалтерского учета со стороны налогового производства.

Однако не налогообложение, а система бухгалтерского учета фиксирует реальное движение денежных потоков. Поэтому бухгалтерская практика должна определять особенности налогового производства, а не наоборот. Чем больше фискальная система вмешивается в первичный учет, тем больше оснований считать, что налогообложение формируется не как экономическая система, а как принудительная политика пополнения бюджетов.

Что же касается нормативной базы, необходимой для ведения налогового учета, то она крайне бедна. Нет документов, конкретно определяющих порядок ведения налогового учета. В кодексе содержатся только общие положения и рекомендации. Форм регистров налогового учета тоже нет. Практически с момента введения налогового учета (1 января 2002 г.) как представителями налогоплательщиков, так и представителями органами власти, ответственными за налоговую политику в стране, делаются заявления о необходимости сближения налогового учета с бухгалтерским либо исключением статьи о налоговом учете из НК РФ. Об этом же пишут многие авторы [59, 88]. Все это свидетельствует о том, что введение налогового учета практически не выполнило своей фискальной функции и при этом значительно увеличило издержки налогоплательщиков на исполнение ими налогового законодательства.

В целях совершенствования налогового механизма представляется интересным рассмотрение разновекторной модели налоговой системы, которая предполагает резкое сокращение количества налогов, а также замену налога на прибыль налогом на расходы [107]. Существующий порядок налогообложения прибыли вынуждает налогоплательщиков искать пути ее минимизации. Это, в свою очередь, приводит к искажению реальной финансовой отчетности. Под видом оптимизации налого-

обложения организуются такие схемы движения товарных и денежных потоков, при которых прибыль «растворяется» в посреднических аффилированных структурах, как правило, зарегистрированных в зонах налогового благоприятствования.

Отказ от налогообложения прибыли и введение налога на расходы позволит, по мнению авторов таких предложений, повысить собираемость налогов и будет способствовать развитию процесса капитализации российского рынка. Кроме того, это придаст налоговой системе разновекторный характер, что позволит найти экономическое, а не административное решение проблемы «налогового уклонизма».

Разновекторность налогов – одно из принципиальных отличий предлагаемой модели налогообложения от действующей. В настоящее время НДС и налог на прибыль являются одновекторными налогами. По сути, налогообложению подвергается один и тот же объект – выручка (доход). При этом серьезной проблемой, связанной с уклонением от налогообложения, является завышение затрат в учете путем заключения фиктивных договоров о производстве работ или оказании услуг, представления ложных счетов-фактур и т.д., неправомерность таких действий доказать, как правило, невозможно.

Разновекторность налогов можно считать своеобразным встроенным в налоговый механизм компенсатором. Так, минимизация НДС путем предъявления завышенных налоговых вычетов по приобретенным товарам (работам, услугам) приведет к увеличению налога на расходы.

Положительным примером упрощения налогового механизма для некоторых категорий налогоплательщиков является введение специальных налоговых режимов, таких как упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход, единый сельскохозяйственный налог и др. Несмотря на отдельные недостатки, в том числе отмеченные выше, эти налоговые режимы положительно зарекомендовали себя не только в России, но и в ряде развивающихся стран. Они позволяют повысить собираемость налогов в тех видах деятельности, где затруднен налоговый контроль, и реально снижают затраты налогоплательщиков на выполнение налоговых обязательств. Дальнейшее совершенствование специальных налоговых режимов следует проводить путем устранения отдельных их недоработок, а также дальнейшим упрощением налогового учета, отчетности и либерализации сроков уплаты налогов.

Одной из мер повышения эффективности налогового механизма является совершенствование системы налоговой отчетности, а также технологий ее приема и обработки. Данную проблему следует рассматри-

вать в двух аспектах: организационно-техническом и методологическом.

Организационно-технический аспект связан с изменением и совершенствованием технологий представления отчетности в налоговые органы и снижением уровня издержек, прежде всего трудозатрат на ее обработку и последующее проведение налогового контроля. В то же время формы налоговых деклараций в настоящее время характеризуются усложнением структуры, возрастанием объема и расширением состава показателей.

Методический аспект совершенствования налоговой отчетности, системы показателей, раскрывающей налоговые обязательства налогоплательщиков, связан с задачами формирования базы данных о налогоплательщике не только для налогового контроля, но и для анализа налоговой базы территорий и прогнозирования налоговых поступлений.

Выделим основные недостатки налоговой отчетности, значительно усложняющие действующий налоговый механизм как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов:

1. Избыточность показателей форм отчетности;
2. Неоправданно частое изменение в течение налогового периода форм отчетности;
3. Запоздывание в подготовке инструктивных материалов по заполнению налоговых деклараций;
4. Постоянное усложнение процедур заполнения и обработки;
5. Непроработанность ряда методических вопросов по порядку исчисления налогов и представления отчетности за отчетные периоды до окончания налогового периода.

Отдельно следует отметить неоправданную сложность такого важного элемента налогового механизма, как уплата налогов. Ни бюджетное законодательство, ни налоговое до настоящего времени не унифицировали порядок распределения регулирующих налогов между уровнями бюджетной системы. Фактически имеют место два способа.

Первый, когда налогоплательщик обязан определить, в какие бюджеты следует перечислять суммы регулирующего налога. Этот способ сложен для налогоплательщика, поскольку доли распределения регулирующих налогов ежегодно меняются и, кроме того, для уплаты налога необходимо составить несколько платежных поручений. А для уплаты так называемого единого социального налога по единовременно начисленной заработной плате необходимо заполнить семь платежных документов с различными реквизитами.

Другой способ предполагает зачисление регулирующего налога полностью в один бюджет с последующим отчислением долей налога в другие бюджеты (внебюджетные фонды). Для налогоплательщиков этот способ удобен. Однако он не получает должного распространения из-за наличия проблем межбюджетных отношений.

С процессом уплаты налогов непосредственно связан возврат излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов налогоплательщику. Как указано в ст. 78 НК РФ, решение о возврате принимают налоговые органы, а непосредственно суммы возврата перечисляют органы Федерального казначейства. При этом также имеет место множество проблем как для государственных органов, так и для налогоплательщиков. В то же время существует положительная мировая практика уплаты всех налогов на единый счет.

Приведенные отдельные примеры наглядно показывают несовершенство современного налогового механизма, приводящее к значительным издержкам не только налогоплательщиков на исполнение ими обязанностей по исчислению и уплате налогов, но и государства в лице органов, уполномоченных на осуществление налогового администрирования. Несомненно, что совершенствование налогового механизма по пути разрешения этих и других проблем не только снизит издержки всех участников налоговых правоотношений, но и обеспечит прирост налоговых поступлений в бюджетную систему России.

Пересмотр концепции отношений с налогоплательщиками

Важнейшей задачей налоговых органов является поддержание высокой налоговой дисциплины. Традиционно считалось, что для решения этой задачи необходимо укрепление системы налогового контроля и ужесточение наказаний за совершение налоговых правонарушений. Однако в современных условиях этот путь является весьма затратным: расходы на осуществление налогового контроля вполне сопоставимы с суммами доначисляемых налогов, а ведение судебных споров с налогоплательщиками требует больших затрат времени и средств, притом что взыскание налогов даже по выигранным делам нередко оказывается невозможным. При этом открытость развитых стран для передвижения людей и капиталов позволяет налогоплательщикам, в случае особого ужесточения налогового контроля, перебираться в страны с более лояльными налоговыми режимами.

Как уже отмечалось выше, в большинстве развитых стран государственные органы, ответственные за налоговое администрирование, меняют свою политику с целью формирования атмосферы «дружествен-

ных» отношений с налогоплательщиками. Эта тенденция достаточно четко сформулирована В.А. Кашиным: «Общая концепция новых отношений с налогоплательщиками состоит в том, что налогоплательщики изначально рассматриваются не как подозреваемые лица, а как «клиенты», которые могут рассчитывать на возможную помощь со стороны налоговых органов в целях правильного и своевременного исполнения своих налоговых обязательств» [78].

Вместе с тем во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков не должны нарушаться общепринятые принципы налогообложения. Следует еще раз подчеркнуть, что налоговые отношения – это отношения принуждения, в процессе реализации которых нет и не может быть равенства их участников. Государство, используя свои властно-распорядительные функции, принуждает каждого конкретного налогоплательщика платить определенную долю его доходов.

В этой связи все чаще применяется термин «гармонизация налоговых отношений», под которым понимается максимальное сближение интересов всех участвующих в процессе налогообложения сторон [101].

Гармонизация налоговых отношений в настоящее время является одним из главных условий успешного функционирования налоговой системы. Более расширенное его определение дано В.Г. Пансковым: «Гармонизация налоговых отношений представляет собой построение национальной системы налоговых отношений, обеспечивающей установление долгосрочного и устойчивого баланса интересов государства, налогоплательщиков и других государств» [102]. При этом выделяются четыре вида направлений гармонизации:

1. Соблюдение необходимых соотношений между фискальными интересами государства и величиной налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты;
2. Установление строгого паритета прав и обязанностей органов, осуществляющих налоговый контроль, и налогоплательщиков;
3. Обоснованное разграничение прав по установлению и ведению налогов между всеми уровнями власти;
4. Формирование соответствующих положений для межстрановой унификации системы налогообложения.

Обязательным условием гармонизации налоговых отношений является проведение национальной налоговой политики, которая позволила бы, обеспечивая финансовыми ресурсами потребности государства, не снижать стимулы налогоплательщиков к предпринимательской деятельности, одновременно направляя его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования.

Особенно важно, чтобы была реально оценена налоговая нагрузка как на экономику в целом, так и на каждого налогоплательщика в отдельности. При этом оптимальная величина налоговой нагрузки зависит от роли государства в решении социальных задач, от степени его участия в конкретных социальных расходах населения – оплата медицинских, образовательных и других услуг. Гармонизация построения налоговых систем отдельных стран, в частности Швеции, осуществлена таким образом, что налогоплательщики отдают в государственную казну 50 % и более своих доходов, и это не подавляет стимулы к развитию производства [102]. Такая гармонизация объясняется тем, что в этих странах государство централизованно за счет налоговых поступлений решает большинство задач социального характера, которые в других странах, в том числе в России, налогоплательщики вынуждены решать за счет своих доходов, оставшихся после уплаты всех причитающихся налогов.

Одновременно вполне допустима гармонично построенная налоговая система и в случае, когда государство, ослабляя налоговую нагрузку на налогоплательщиков, одновременно сокращает свои расходы на социальные программы.

Гармонизация налоговых отношений во многом зависит от выбранной стратегии и тактики проводимой налоговой реформы, умения предвидеть даже самые отдаленные ее социально-экономические и политические последствия, а также от способности четко реагировать на отклонения от заданных параметров и вносить необходимые коррективы. Необходимо создание такого психологического климата, такой поворот в общественном сознании, которые бы способствовали превращению населения из так называемой налоговой базы, то есть из обезличенного и далеко не доброжелательного объекта взимания налогов, в персонафицированного союзника государства, заинтересованного во всеобщем процветании. Для столь доверительных партнерских отношений налогоплательщиков и налоговых органов требуется наличие доверия одновременно к самому государству, к закону, к налоговой системе и к институту налогового администрирования.

В последнее время в этом направлении произошли серьезные изменения в работе налоговых органов России. Улучшение обслуживания налогоплательщиков, создание им условий для исполнения налоговых обязанностей являются одной из главных целей реализуемой программы модернизации налоговых органов. Поводя итоги 2002 г. и определяя задачи налоговых органов на 2003 г., министр по налогам и сборам России Г.И. Букаев подчеркивал: «Существенно должны измениться формы

работы с налогоплательщиками. Наша задача – повысить качество оказываемых налогоплательщикам услуг, снизить факторы субъективного влияния при взаимодействии налогоплательщиков с налоговыми органами. По новой технологии работа с налогоплательщиками должна строиться по принципу «единого окна»... Необходимо принять все меры для исключения из практики работы многочасовых очередей» [62].

В 2003 г. в структуре МНС России было создано управление организации работы с налогоплательщиками. Отделы по работе с налогоплательщиками были также созданы в управлениях МНС России по субъектам РФ и создаются во всех инспекциях в рамках проводимой модернизации налоговых органов. Утверждены основные функции этих отделов. Это прием налоговой отчетности и других документов, сверка расчетов с бюджетом, разъяснительная работа, проведение бесплатных семинаров с налогоплательщиками по вопросам заполнения налоговых деклараций и др.

Безусловно, всю эту работу налоговые инспекции выполняли и ранее. Но теперь данные функции сконцентрированы в едином подразделении, и что особенно важно, не осуществляющем контрольные функции.

Управлением организации работы с налогоплательщиками центрального аппарата налоговых органов разрабатывается методологическое обеспечение работы с налогоплательщиками налоговых органов всех уровней, а также обобщается и распространяется положительный опыт работы в этом направлении территориальных налоговых органов.

В ряде регионов уже стала складываться достаточно стройная и стабильная система современной работы с налогоплательщиками. Наличие справочных телефонных служб и телефонов доверия, регулярное освещение налоговой тематики в средствах массовой информации, создание Интернет-сайтов, все это становится нормой работы территориальных налоговых органов [112, 121]. Особо следует отметить деятельность по формированию налоговой культуры у школьников и студентов. В этих целях проводятся дни налоговых знаний в учебных заведениях, конкурсы творческих работ, посвященных налоговой тематике, олимпиады и т.п. [110]. Все это популяризирует налоговое законодательство, формирует гражданскую ответственность у молодежи.

В решении задачи гармонизации налоговых отношений важное место имеет наличие системы обратной связи, обеспечивающей своевременное реагирование на отклонения в системе реально складывающихся налоговых отношений. В этой связи представляет интерес практический

опыт социологических исследований и изучения общественного мнения, проводимых рядом региональных управлений [110, 122]. Результаты показывают реальное состояние налоговых отношений, которое складывается из множества, казалось бы, малозначимых деталей: понимания гражданами роли налогов в жизни государства, отношения к налоговым органам в целом и конкретным налоговым работникам в частности, сложностей налогового законодательства, доступности получения необходимой информации и др.

Необходимое условие повышения качества работы с налогоплательщиками – максимальная регламентация всех процессов. В этой связи МНС России в августе 2004 г. утвердило Регламент организации работы с налогоплательщиками [52]. Следует подчеркнуть, что данный документ не является «закрытым», он опубликован в средствах массовой информации и им могут пользоваться налогоплательщики для большего взаимопонимания с работниками налоговых инспекций.

Данный документ регламентирует большинство процессов налогового администрирования, в которых необходим непосредственный контакт налогоплательщика и работника инспекции, за исключением мероприятий налогового контроля:

- организацию приема налогоплательщиков;
- организацию приема, регистрации и выдачи документов;
- информирование налогоплательщиков о состоянии расчетов с бюджетом;
- проведение сверки расчетов налогоплательщика с бюджетом;
- организацию информационно-разъяснительной работы и др.

Рассмотрение концепции изменения отношений между государством и налогоплательщиком на основе их гармонизации показывает ее комплексность, поэтому ее реализация, несомненно, требует также комплексного подхода, с учетом совершенствования всех составляющих элементов государственного налогового администрирования.

Совершенствование структуры и организации работы налоговых органов

Анализ хода административной реформы, начавшейся в России в 2004 г., показывает, что ее направления во многом совпадают с направлениями реформы налогового администрирования в целом и модернизации налоговых органов в частности.

В рамках административной реформы происходит упорядочивание функций. Это же можно видеть на примере новых положений о Минфине России и ФНС России. В последнее время описаны десятки техноло-

гических процессов, осуществляемых в налоговых органах. На основе этих описаний разработаны типовые положения об управлениях и инспекциях ФНС России, положения об отделах инспекций, должностные инструкции на основные рабочие места сотрудников. При этом достаточно четко формулируются функции управлений, инспекций и каждого сотрудника. Начат процесс подготовки стандартов деятельности налоговых органов. Стандарты будут четко регламентировать действия налоговых органов в конкретных ситуациях, затрагивающих интересы налогоплательщиков.

В ходе административной реформы осуществляется переход звеньев системы государственного управления на функциональный принцип построения. В рамках модернизации налоговых органов также происходит их перестройка по функциональному принципу – выделяются специализированные межрегиональные и межрайонные инспекции, внедряется функциональная структура в инспекциях и управлениях. Административная реформа предусматривает переход от затратной модели бюджета к результативной. В рамках этого перехода предполагается для каждого звена системы государственного управления разработать показатели оценки его деятельности. Этот же вопрос в настоящее время решается в ходе реформирования налоговых органов. Создается новая система ведомственной отчетности, которая должна стать основой для сбора и анализа установленных оценочных показателей. Ее вертикально-интегрированное построение, основанное на высоком уровне применения современных информационных технологий, позволит осуществлять данные процессы в кратчайшие сроки и с высокой степенью достоверности.

Министерство по налогам и сборам серьезно и комплексно занялось модернизацией налоговых органов с 2001 г., в ходе реализации Федеральной целевой программы «Развитие налоговых органов 2002–2004 гг.», задачи и основные направления которой выше достаточно подробно были раскрыты.

Следует отметить, что налоговым органам удалось реализовать практически весь комплекс организационных и технических задач, предусмотренных данной ФЦП.

Переход на функциональную организационную структуру в 2004 г. завершается в большинстве инспекций России. Ее преимущества широко освещены и обоснованы [61, 63, 86]. Однако следует отметить и некоторые ее недостатки, которые не замедлили проявиться в практической работе инспекций [60]. Акцент на узкую специализацию заслоняет общий результат. Внимание отдельных руководителей подразделений и

работников сосредоточено на методах и средствах, а не на конечных целях работы всей инспекции. Функциональной структуре не хватает внутренней координации рабочего потока.

Разработка описаний технологических процессов и рабочих мест, координация всех процессов, осуществляемых в конкретной инспекции главным технологом, только отчасти решают эту проблему. Узкая специализация работников приводит к тому, что любое действие, которое необходимо совершить в отношении налогоплательщика, требует участия специалистов различных отделов. Так, например, для совершенно простой операции – выдачи справки об отсутствии задолженности налогоплательщика перед бюджетом – необходимо участие работников четырех отделов: работы с налогоплательщиками, урегулирования задолженности, камеральных проверок, а также анализа и налоговой статистики. И таких примеров можно привести немало. В результате есть реальное опасение, что повышение производительности труда, обусловленное уменьшением количества операций, осуществляемых отдельным работником, и позволяющее высвободить кадры, будет сведено на нет данными недостатками функциональной структуры. Коренным решением данной проблемы является упрощение всего налогового механизма.

Другой немаловажной проблемой, с которой столкнулись налоговые органы в ходе модернизации, является неадаптированность налогоплательщиков к новым требованиям и методам работы налоговых органов. Несмотря на значительные положительные изменения в организации работы с налогоплательщиками и улучшение их информирования, большинство налогоплательщиков, и особенно индивидуальные предприниматели, не готовы к реализации основополагающего принципа модернизации – «полного самоначисления». Сложность и неоправданно большие объемы налоговой отчетности остаются труднопреодолимым препятствием на пути расширения бесконтактного способа ее представления в инспекции. В результате принимаемые в ходе модернизации меры по улучшению обслуживания налогоплательщиков по-прежнему «захлебываются» в очередях. Эта же причина является ограничением для расширения перспективного направления – представления отчетности по телекоммуникационным каналам связи.

Усложнение структуры и возрастание объемов налоговой отчетности негативно отражаются и на работе самих налоговых органов потому, что увеличивают временные и стоимостные затраты при вводе информации в их базу данных. На избыточность показателей в налоговой отчетности и непроработанность ряда методических вопросов по поряд-

ку исчисления налогов, приводящие к недостоверности данных отчетности, указывается многими авторами [78, 111].

И вновь решением данной проблемы является упрощение налогового механизма, в частности, одного из его элементов – упрощение и оптимизация налоговой отчетности. Это же показывают приведенные выше положительные примеры совершенствования налогового администрирования за рубежом.

Модернизация налоговых органов неразрывно связана с активным применением информационных технологий. Новые информационные технологии оказывают существенное влияние на сущность и методы работы налоговых органов. Налоговому ведомству в основном удалось в ходе модернизации реализовать стратегическую задачу – унификацию всех прикладных программных продуктов, применяемых в их работе. Система электронной обработки данных местного уровня, которая обеспечивает большую часть процедур налогового администрирования, внедрена практически во всех инспекциях России.

Решены в основном и вопросы материально-технического обеспечения инспекций для работы на новом программном обеспечении. Привлечены солидные денежные ресурсы и проведена колоссальная организационная работа, направленные на переобучение работников налоговых органов.

Однако внедрение передовых информационных технологий в работу налоговых органов не дает пока должной отдачи. Причин этому несколько. Во-первых, частые изменения законодательства о налогах и сборах приводят к тому, что разработчики программных продуктов не успевают вносить соответствующие изменения и инспекции оказываются в ситуации, когда не могут своевременно обработать налоговую отчетность и осуществить необходимые налоговые процедуры. Во-вторых, желание получить как можно больше информации о налогоплательщике, необходимой для повышения результативности контрольной работы, приводит к избыточности показателей налоговой отчетности и перегруженности информационных ресурсов. И, в-третьих, не только налогоплательщики, но и большинство органов исполнительной государственной власти, по роду своей деятельности обязанных взаимодействовать с налоговыми органами по обмену информацией, не готовы обеспечить такое взаимодействие с использованием современных информационных технологий.

В настоящее время завершается подготовка к осуществлению проекта «Модернизация налоговых органов – 2», соглашение о финансировании которого было подписано Российской Федерацией и Междуна-

родным банком реконструкции и развития еще в конце 2002 г. На данный проект предполагается затратить заемные средства в размере 100 млн дол. со сроком погашения 17 лет.

Основными задачами проекта дальнейшей модернизации налоговых органов являются:

1. Совершенствование системы управления налоговыми органами, повсеместное внедрение типовой функциональной организационной структуры территориальных налоговых органов (инспекций и управлений). Выстраивание соответствия структуры налоговых органов по всей вертикали: от инспекции до центрального аппарата. Дальнейшее сокращение малочисленных инспекций. Оптимизация численности сотрудников налоговых органов.

2. Создание эффективной системы управления кадрами. Непрерывное повышение квалификации сотрудников налоговых органов. Создание условий, снижающих вероятность нарушения профессиональной этики и неправомерных действий налоговых работников.

3. Создание технологии централизованной обработки данных и коммуникационной структуры. Повышение уровня технической обеспеченности налоговых органов.

4. Обеспечение постоянной актуализации единого государственного реестра налогоплательщиков на основе сведений третьих лиц и расширение применения идентификационных номеров налогоплательщиков.

5. Дальнейшее развитие электронного документооборота и системы учета налоговых платежей. Совершенствование технологии обработки информации, в том числе поступающей от налогоплательщиков.

6. Повышение эффективности проведения налоговых проверок, исключение субъективного фактора при осуществлении контрольных функций. Создание автоматизированных технологий проведения камеральных проверок, отбора налогоплательщиков на выездную проверку, предпроверочного анализа и др.

7. Совершенствование информационной системы урегулирования задолженности налогоплательщиков, методов и порядка взыскания недоимки с должников.

8. Создание благоприятных условий для исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками посредством улучшения их обслуживания и повышения их налоговой грамотности.

9. Повышение эффективности администрирования крупнейших налогоплательщиков и сокращение возможностей для их уклонения от выполнения налоговых обязательств.

10. Совершенствование правовой и нормативной базы налогового администрирования и системы рассмотрения налоговых споров.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Россия постепенно продвигается к демократическому обществу с социально ориентированной рыночной экономикой. При этом развитие экономических и общественных отношений сопровождается преобразованием финансово-бюджетной, налоговой и других жизненно важных систем. Совершенствование налоговых отношений – наиболее трудная область деятельности государства. Налоги – это всегда компромисс между государством и налогоплательщиком, между интересами общими и частными, между целями перспективными и текущими.

Опыт стран с наиболее развитыми общественными отношениями и высоким экономическим уровнем показывает, что успех преобразований в большой мере определяется способностью государства обеспечить стабильные условия развития, последовательность действий, независимость от субъективных и конъюнктурных факторов.

Современная система налогового администрирования должна обеспечить:

- соблюдение принципа справедливости для всех субъектов хозяйствования;
- сокращение издержек налогоплательщиков и создание для них максимально удобных условий исполнения обязанностей по уплате налогов;
- повышение уровня собираемости налогов в целях обеспечения полного и своевременного финансирования расходов бюджетов всех уровней;
- снижение затрат государства на осуществление налогового администрирования.

Говоря о дальнейшем совершенствовании налогового администрирования, его необходимо разделить на две взаимосвязанные составляющие: совершенствование налогового производства и непосредственная деятельность налоговых органов.

Для совершенствования налогового производства в настоящее время в первую очередь необходимо обеспечить соблюдение основополагающих принципов формирования налогового законодательства:

- место налогового законодательства как отрасли в системе законодательства должно быть четко определено;
- ограничить дублирование для целей налогообложения терминов и понятий, введенных в рамках других отраслей законодательства;
- устранить противоречия между нормами-принципами и частными нормами в рамках налогового законодательства;
- обеспечить разумную стабильность налогового законодательства;
- правовые нормы должны быть изложены таким образом, чтобы обеспечить однозначное их понимание всеми участниками налоговых отношений;
- налоговые нормы должны приниматься с учетом их технологичности для последующей реализации в процессе налогового производства.

Важность в процессе улучшения налогового администрирования дальнейшего совершенствования организационной структуры налоговых органов не вызывает сомнений. С этой целью должна быть продолжена работа по реализации второго проекта модернизации налоговых органов и, в частности, по созданию специализированных инспекций, в том числе по централизованной обработке данных, государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, по крупнейшим налогоплательщикам как на федеральном, так и на региональном уровне. Необходима дальнейшая оптимизация и автоматизация всех налоговых процедур. При этом важно, чтобы оценка деятельности налоговых органов осуществлялась не только исходя из объема мобилизованных ими налоговых доходов или сумм доначисленных налогов, штрафов и пени по результатам контрольной работы, но и по показателям, характеризующим качество их работы с налогоплательщиками (отсутствие претензий к их работе, оперативность рассмотрения запросов и т.п.).

Совершенствование рабочих технологических процессов обеих составляющих в условиях постоянных законодательных изменений и прогрессивного мирового опыта является основой повышения эффективности налогового администрирования. Необходимо отметить, что эффективность налогового администрирования не цель функционирования налоговой системы, а средство достижения основной ее задачи.

Неотъемлемой частью и залогом успеха налоговой реформы на всех без исключения этапах ее подготовки и осуществления является придающая ей надлежащую гласность, общественную поддержку и посто-

янную обратную связь с участвующими в процессе налогообложения сторонами, разнообразная по форме, объему, содержанию, времени, месту и методам организации информационная деятельность, направленная на решение единой стратегической задачи – изменение общественного мнения. При этом весьма важно соблюдать научно обоснованный системный подход, учитывающий общие теоретические модели коммуникации вообще и особенности налоговых отношений в частности.

В заключение следует подчеркнуть еще одно очень важное обстоятельство. Мировой опыт налоговых реформ свидетельствует о том, что даже хорошо работающая налоговая система не может быть вечной. Изменяются государственные цели и приоритеты. С появлением новых технологий открываются и новые возможности. Эти и многие другие причины вызывают необходимость постоянного совершенствования налогового администрирования. Таким образом, главной целью налоговой реформы должно быть не получение «наилучшего и окончательного» варианта налоговой системы, а создание встроенного механизма постоянной адаптации этой системы к внешним изменениям. Это обстоятельство в полной мере необходимо учитывать при реформировании налоговой системы России.

Автор надеется, что представленный материал позволит более целенаправленно совершенствовать налоговую систему России в целом и налоговое администрирование в частности, поможет выработать соответствующие современному этапу развития российского общества и мировой экономики оптимальное соотношение государственных и личных интересов, обуславливающее действительную гармонизацию налоговых и общественных отношений.

КРАТКИЙ ГЛОССАРИЙ

Акциз – вид косвенного налога на товары, преимущественно массового спроса, включаемого в цену товара или тариф.

Арест имущества – опись имущества и объявление запрета распоряжаться им.

Бюджет – централизованная система образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления.

Государственное налоговое планирование – экономическое обоснование объемов безвозмездного изъятия в бюджетную систему части валового внутреннего продукта в разрезе бюджетобразующих налогов, а также нормативов распределения по уровням бюджетной системы.

Государственное налоговое регулирование – процесс разработки способов реализации налоговых планов, формирования и введения новых и корректировки действующих налоговых режимов, направленных на реализацию фискального, регулирующего и социального назначения налогов, получивших количественное и качественное отражение в бюджетно-налоговых заданиях, целевых установках и налоговой политике на конкретный период времени.

Государственный налоговый менеджмент (государственное регулирование налогообложением) – процесс регулирующих воздействий на участников экономического пространства через систему налогов и налогообложения в нужном для общества социально-экономическом направлении.

Инвестиционный налоговый кредит – изменение срока уплаты налога (сбора) при наличии оснований и в порядке, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, оформленное соответствующим договором между налогоплательщиком (плательщиком сбора) и уполномоченным органом, предусматривающим в течение определенного срока (от одного года до пяти лет) и в определенных пределах умень-

шать платежи по налогу (сбору) с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Исчисление налога – последовательность действий по расчету суммы подлежащего уплате налога.

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципального образования.

Налоги косвенные – налоги, взимаемые через цену товара (стоимость работ, услуг) с потребителя.

Налоги прямые – налоги, взимаемые в процессе накопления материальных благ непосредственно с доходов или имущества налогоплательщиков.

Налоги регулирующие – налоги, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) или часть ставки налога в различных уровнях бюджетной системы.

Налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

Налоговая декларация – письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налогов.

Налоговая льгота – предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов законодательством о налогах и сборах преимущество по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Налоговая политика – система правовых норм и организационно-экономических мероприятий регулирующего характера, принятых и осуществляемых органами государственной власти (на федеральном и региональном уровнях) и органами местного самоуправления в сфере налоговых отношений.

Налоговая проверка – одна из законодательно установленных форм налогового контроля за полнотой и своевременностью уплаты налогоплательщиком обязательных платежей в бюджет, а также за исполнением налогоплательщиком иных обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Налоговая санкция – мера ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговая система – совокупность предусмотренных налогов и обязательных платежей, взимаемых в государстве, а также принципов, форм и методов их установления, изменения, отмены, уплаты, взимания и контроля.

Налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговое администрирование – практическая деятельность налоговых органов.

Налоговое обязательство – обязательство, в силу которого налогоплательщик обязан уплатить налог или иной обязательный платеж, а государство в лице налоговых или иных уполномоченных органов вправе требовать от налогоплательщика исполнения этого обязательства.

Налоговое планирование – см. государственное налоговое планирование.

Налоговое правонарушение – виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое установлена ответственность Налоговым кодексом.

Налоговое преступление – налоговое правонарушение, содержащее все признаки уголовно наказуемого деяния.

Налоговое производство – установленная законодательством совокупность способов, средств, технических приемов, методов и методик, с помощью которых налогоплательщик исполняет свою обязанность и которые определяют порядок реализации прав и исполнения обязанностей налоговыми органами.

Налоговое регулирование – см. государственное налоговое регулирование.

Налоговое уведомление – направляемое налогоплательщику письменное извещение об исчисленной налоговым органом сумме налога, а также об обязанности уплатить ее в установленный срок.

Налоговые органы – федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы.

Налоговый агент – лицо, на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов.

Налоговый зачет – совокупность действий налогового органа по учету суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей либо погашения недоимки налогоплательщика по тому же или иному налогам.

Налоговый контроль – установленная нормативными актами совокупность приемов и способов по обеспечению соблюдения законодательства о налогах и сборах.

Налоговый кредит – изменение срока уплаты налога (сбора) при наличии оснований и в порядке, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, на срок от трех месяцев до одного года, оформленное соответствующим договором между налогоплательщиком (плательщиком сбора) и уполномоченным органом, предусматривающим начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов.

Налоговый механизм – комплекс трех взаимодействующих финансово-бюджетных сфер деятельности, регламентированный нормами законодательства о налогах и сборах, налогового планирования, налогового регулирования и налогового контроля.

Налоговый период – период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговый потенциал – способность базы налогообложения в пределах какой-либо административной единицы (страны, региона и т.п.) приносить доходы в виде налоговых поступлений.

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом.

Налогообложение – финансово-экономическая категория, определяющая процессы и механизмы перераспределения валового (совокупного) общественного продукта с целью создания материальной основы существования государства.

Налогоплательщик – организация или физическое лицо, на которое в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы.

Недоимка – сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Объект налогообложения – операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иное, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Откупщик – лицо, владеющее откупом, т.е. правом в течение обусловленного срока собирать налоги и другие доходы.

Отсрочка уплаты налога (сбора) – изменение срока уплаты налога (сбора) при наличии оснований и в порядке предусмотренных законодательством о налогах и сборах на определенный срок (от одного до шести месяцев) с единовременной уплатой налогоплательщиком или иным обязанным лицом суммы задолженности.

Пеня – установленная законодательством о налогах и сборах денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными сроки.

Переложение налогов – перенесение налогового бремени налогоплательщика на другие лица.

Потенциал налога – максимально возможная сумма налоговых поступлений за определенный период, исходя из установленного законодательством порядка расчета налогового обязательства по конкретному налогу.

Прогноз – научно обоснованное суждение о возможном состоянии объекта в будущем, о путях и сроках их достижения.

Рассрочка уплаты налога (сбора) – изменение срока уплаты налога (сбора) при наличии оснований и в порядке, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, на определенный срок (от одного до шести месяцев) с поэтапной уплатой налогоплательщиком или иным обязанным лицом суммы задолженности.

Сбор – обязательный взнос, взимаемый с организации и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Сборщик налогов и сборов – уполномоченное юридическое или физическое лицо, осуществляющее функцию сбора налоговых платежей.

Требование об уплате налога – направляемое налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Уплата налога – совокупность действий налогоплательщика или налогового агента по фактическому внесению суммы налога в бюджет или внебюджетный фонд.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ, с изменениями и дополнениями по состоянию на 1 сентября 2004 г.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями по состоянию на 1 сентября 2004 г.
3. Федеральный конституционный закон от 17 декабря 1997 г. № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации».
4. Закон СССР от 21 мая 1990 г. № 1492-1 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций».
5. Закон РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР».
6. Закон РСФСР от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».
7. Закон РФ от 18 июня 1993 г. № 5215-1 «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением».
8. Федеральный закон от 8 июля 1999 г. № 143-ФЗ «Об административной ответственности юридических лиц (организаций) и индивидуальных предпринимателей за правонарушения в области производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции».
9. Федеральный закон от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления».
10. Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах».
11. Указ Президента РФ от 21 ноября 1991 г. № 229 «О Государственной налоговой службе РСФСР».
12. Указ Президента РФ от 31 декабря 1991 г. № 340 «О Государственной налоговой службе Российской Федерации».
13. Указ Президента РФ от 23 декабря 1998 г. № 1635 «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам».
14. Указ Президента Российской Федерации от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти».
15. Определение Конституционного Суда от 13 января 2000 г. № 10-О «По запросу Президента Республики Адыгея о проверке конституционности пункта 1 постановления Правительства Российской Федерации «О территориальных контрольно-ревизионных органах Министерства финансов Российской Федерации» и пункта 4 Положения о кон-

трально-ревизионном управлении Министерства финансов Российской Федерации в субъекте Российской Федерации».

16. Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации».

17. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

18. Постановление Президиума Высшего арбитражного суда РФ от 29 июня 2004 г. № 1401/04 «О месте постановки на учет крупнейших налогоплательщиков».

19. Постановление Совмина РСФСР от 29 апреля 1950 г. № 483 «Об утверждении Положения о Министерстве финансов РСФСР».

20. Постановление Совета Министров СССР от 24 января 1990 г. № 76 «О государственной налоговой службе».

21. Постановление Правительства РФ от 6 января 1998 г. № 9 «Об образовании специализированной государственной налоговой инспекции по работе с крупнейшими налогоплательщиками».

22. Постановление Правительства РФ от 27 февраля 1999 г. № 254 «Вопросы Министерства Российской Федерации по налогам и сборам».

23. Постановление Правительства РФ от 3 сентября 1999 г. № 992 «О внесении изменения в постановление Правительства Российской Федерации от 27 февраля 1999 г. № 224».

24. Постановление Правительства РФ от 12 августа 2000 г. № 592 «О взаимодействии Правительства Российской Федерации и федеральных органов исполнительной власти с полномочными представителями Президента Российской Федерации в федеральных округах и схеме размещения территориальных органов федеральных органов исполнительной власти».

25. Постановление Правительства РФ от 16 октября 2000 г. № 783 «Об утверждении Положения о Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам».

26. Постановление Правительства РФ от 21 декабря 2001 г. № 888 «О федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002–2004 годы)».

27. Постановление Правительства РФ от 17 мая 2002 г. № 319 «Об уполномоченном федеральном органе исполнительной власти, осуществляющем государственную регистрацию юридических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей», в редакции Постановлений Правительства РФ от 25 апреля 2003 г. № 243 и от 16 сентября 2003 г. № 577.

28. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации».

29. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «О Федеральной налоговой службе».

30. Распоряжение Правительства РФ от 18 января 2001 г. № 69-р (о разработке федеральной целевой программы «Развитие налоговых органов (2002–2004 годы)»).

31. Инструкция о порядке проведения налогового учета плательщиков и объектов налогообложения по государственному и местным налогам, утвержденная Народным Комисариатом финансов СССР 30 июля 1942 г. за № 467.

32. Приказ ГНС РФ от 7 сентября 1998 г. № БФ-3-19/231 «Об утверждении Положения об Управлении организации учета налогоплательщиков».

33. Приказ МНС России от 18 мая 1999 г. № ГБ-3-34/140 «Об утверждении Положения о межрегиональной государственной налоговой инспекции по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков».

34. Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 21 мая 1999 г. № ГБ-3-20/150 «О системе органов Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и его подведомственных организациях».
35. Приказ МНС России от 11 июня 1999 г. № АП-3-20/ 175 «О создании Межрегиональной инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по контролю за алкогольной и табачной продукцией».
36. Приказ МНС России от 21 июня 1999 г. № АП-3-20/ 186 «Об утверждении Положения о Межрегиональной инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по контролю за алкогольной и табачной продукцией».
37. Приказ МНС России от 12 ноября 1999 г. № АП-3-26/357 «О создании Межрегиональной государственной инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг».
38. Приказ МНС России от 24 декабря 1999 г. № АП-3-26/ 413 «Об утверждении Положения о Межрегиональной государственной инспекции МНС России по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг».
39. Приказ МНС России от 28 января 2000 г. № АП-3-10/27 «Об утверждении Временного положения об инспекции МНС России межрайонного уровня по работе с крупнейшими налогоплательщиками и создании инспекций МНС России межрайонного уровня по работе с крупнейшими налогоплательщиками».
40. Приказ МНС России от 24 августа 2000 г. № БГ-3-20/307 «О создании межрегиональных налоговых инспекций по федеральным округам».
41. Приказ МНС России от 25 августа 2000 г. № БГ-3-20/312 «О типовых структурах инспекций МНС России».
42. Приказ МНС России от 3 сентября 2001 г. № БГ-3-34/ 329 «Об утверждении Положения о межрегиональной инспекции МНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 1».
43. Приказ МНС России от 27 декабря 2002 г. № БГ-3-25/752 «О типовой структуре инспекций МНС России с предельной численностью свыше 100 единиц».
44. Приказ МНС России от 14 февраля 2003 г. № БГ-3-06/65 «О введении в действие Регламента принятия и ввода в автоматизированную систему налоговых органов данных, представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций, иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности».
45. Приказ МНС России от 14 февраля 2003 г. № БГ-3-15/ 66 «Об утверждении Положения о межрегиональной государственной налоговой инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по крупнейшим налогоплательщикам».
46. Приказ МНС России от 11 марта 2003 г. № БГ-3-25/113 «О Типовом положении об инспекции МНС России с предельной численностью свыше 100 единиц и типовых положениях об отделах».
47. Приказ МНС России от 2 июля 2003 г. № БГ-3-25/ 378@ «Об утверждении типовой структуры и перечня направлений деятельности отделов межрегиональной инспекции МНС России по федеральному округу».
48. Приказ МНС России от 21 июля 2003 г. № БГ-3-15/ 413 «Об утверждении Положения о межрегиональной инспекции МНС России по федеральному округу».
49. Приказ МНС России от 16 февраля 2004 г. № БГ-3-25/123 @ «О типовой структуре и перечне направлений деятельности структурных подразделений Управления МНС России по субъекту Российской Федерации с предельной численностью свыше 200 единиц».
50. Приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3-30/ 290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций – юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях».

51. Приказ МНС России от 21 июня 2004 г. № САЭ-3-15/382 @ «Об утверждении Положения об Управлении МНС России по субъекту Российской Федерации».
52. Приказ МНС России от 10 августа 2004 г. № САЭ-3-27/468 «Об утверждении Регламента организации работы с налогоплательщиками».
53. Приказ ФНС России от 14 октября 2004 г. № «О преобразовании Министерства Российской Федерации по налогам и сборам в Федеральную налоговую службу».
54. Приказ ФНС России от 19 октября 2004 г. №САЭ-3-15/3@ «О преобразовании территориальных органов Министерства Российской Федерации по налогам и сборам в территориальные органы Федеральной налоговой службы и установлении их предельной численности».
55. Приказ ФНС России от 30 ноября 2004 года № САЭ-3-15/142 «Об утверждении примерных положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы».
56. Распоряжение ФНС России от 22 октября 2004 г. № 01@ «О проведении мероприятий в связи с преобразованием территориальных органов МНС России в территориальные органы Федеральной налоговой службы».
57. Положение о порядке ведения государственного реестра предприятий, утвержденное ГНС РФ 12 апреля 1993 г. № ЮУ-4-12/65н.
58. *Александров И.М.* Налоговые системы России и зарубежных стран. М.: Бератор-Пресс, 2002. 192 с.
59. *Бакаев А.С.* Из 25-й главы надо исключить статьи о налоговом учете // Российский налоговый курьер. 2003. № 8. С. 8–10.
60. *Белоусов С.А.* Совершенствуем систему администрирования // Российский налоговый курьер. 2003. №10. С. 66–69.
61. *Бударина Т.Н.* Модернизация позволит перестроить всю систему налогового администрирования // Российский налоговый курьер. 2003. № 8. С. 66–69.
62. *Букаев Г.И.* Об итогах 2002 года и задачах, стоящих перед налоговыми органами в 2003 году // Налоговая политика и практика. 2003. №3. С. 3–9.
63. *Букаев Г.И.* Об итогах поступления налогов и сборов в 2003 году и задачах на 2004 год // Налоговая политика и практика. 2004. № 3. С. 4–9.
64. *Буланже М.* Из истории подоходного налога и налога на прибыль // Налоговый вестник. 1998. № 6. С. 147–151.
65. Временные правила об акцизе с сахара. СПб.: Гос. типография, 1886. Т. 5. 23 с.
66. Все начиналось с десятины / Пер. с нем.; Общ. ред. и вступ. ст. Б.Е. Ланина. М.: Прогресс, 1992. 408 с.
67. *Высоцкий М.А.* О шведском опыте налогового администрирования // Налоговый вестник. № 1. 2002. С. 121–125.
68. *Горелова В.Л., Мельникова Е.Н.* Основы прогнозирования систем: Учеб. пособие. М.: Высшая школа, 1986. 285 с.
69. Государственная налоговая служба. Н.Новгород, 1995. 448 с.
70. *Гусейнов Р.* История экономики России: Учеб. пособие. М.: ИВЦ «Маркетинг»; ООО «Издательство ЮКЭА», 1999. 352 с.
71. *Дадашев А.З., Лобанов А.В.* Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Книжный мир, 2002. 363 с.
72. Декреты Советской власти. М.: Политиздат, 1964. Т. 3. 664 с.
73. *Дуканич Л.В.* Налоги и налогообложение. Серия «Учебники и учебные пособия». Ростов н/Д: Феникс, 2000. 416 с.
74. *Ерошкин Н.П.* История государственных учреждений дореволюционной России: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Высшая школа, 1983. 352 с.
75. *Ефремов Л.* Порядок судебного разрешения налоговых споров в США // Хозяйство и право. 1998. №4. С. 105–109.

76. Земцов А.А., Островская Т.М. Организационно-функциональная структура Министерства финансов России: 200 лет развития. Томск: Изд-во НТЛ, 2002. 428 с.
77. Исаев А.А. Очерки теории политики налогов. Ярославль: Типография Г.Фальк. 174 с.
78. Кашин В.А. Обзор фискальной политики в Российской Федерации и за рубежом в 2003 году. М.: Издательство экономико-правовой литературы, 2004. 152 с.
79. Ключевский В.О. Курс русской истории. Сочинения: В 9 т. М.: Мысль, 1988. Т. 3. 414 с.
80. Ключевский В.О. Курс русской истории. Сочинения: В 9 т. М.: Мысль, 1988. Т. 4. 398 с.
81. Кравченко А.И. История менеджмента: Учебное пособие для студентов вузов. М.: Академический Проспект, 2003. 560 с.
82. Красницкий В.А. Организация налогового администрирования: Дис. ... канд. экон. наук. Краснодар, 2000. 202 с.
83. Куницын Д.В. Обзор отдельных характеристик налоговых органов зарубежных стран // Налоговый вестник Сибири. 2004. № 3. С. 160–164.
84. Куницын Д.В. и др. Налоговые органы в финансовой системе государства: история формирования, зарубежный опыт, современное состояние и перспективы // Налоговый вестник Сибири. 2004. № 2. С. 17–23.
85. Леонтьев А.К. Образование приказной системы управления в Русском государстве: Из истории создания централизованного государственного аппарата в конце XV – первой половине XVI в. М.: Изд-во Моск. ун-та, 1961. 200 с.
86. Матвеева Т.В. Налоговые органы Москвы принимают бухгалтерскую и налоговую отчетность через сеть Интернет // Налоговый вестник. 2003. №8. С. 126–130.
87. Мельник Д.Ю. Налоговый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 1999. 352 с.
88. Налог на прибыль: нужны принципиальные изменения // Экономика и жизнь. 2002. № 51. С. 12–20.
89. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. проф. Е.Н. Евстигнеева. СПб.: Питер, 2000. 320 с.
90. Налоги: Учебное пособие. 5-е изд., перераб. и доп. / Под ред. д-ра экон. наук, академика РАЕН Д.Г. Черника. М.: Финансы и статистика, 2003. 656 с.
91. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика. 2003. 288 с.
92. Налоговое законодательство: правоприменительная практика разрешения споров // Налоговая политика и практика. 2003. № 5. С. 3–6.
93. Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учебно-практич. пособие / Под ред. проф. Ю.Ф. Кваши. М.: Юрист, 2001. 540 с.
94. Налоговый менеджмент: Учебник / Под ред. д-ра экон. наук, проф., чл.-корр. РАН А.Г. Поршнева. М.: ИНФРА-М, 2003. 442 с.
95. Нелидов А.А. История государственных учреждений СССР. 1917–1936 гг. М., 1962. 748 с.
96. Новая профессия – налоговый консультант // Консультант. 2003. №10. С. 11–14.
97. Обзор систем налогообложения в СССР и в ведущих капиталистических странах. М.: Изд. НИИПиНа при Госплане СССР, 1990. 79 с.
98. Оболенский Л.Л. Краткий курс организации финансовых учреждений. Лекции, читанные в Финансово-экономическом институте Народного Комиссариата финансов. Петербург, 1920. 72 с.
99. Общественный смотр работы налоговых и страховых инспекторов и налоговых агентов Алтайского края / Алтайский краевой финотдел. Барнаул, 1940. 14 с.

100. Об установлении налога на зажигательные спички / Министерство финансов. Департамент неокладных сборов. Отделение III. Стол 2. 22 ноября 1887 года, №1864. СПб.: Типография В. Киришаума, 1887. 61 с.
101. *Оспанов М.Т.* Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений: Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. СПб., 1998. 41 с.
102. *Пансков В.Г., Князев В.Г.* Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. М.: МЦФЭР, 2003. 336 с.
103. *Паскачев А.Б., Кашин В.А.* Испания: новый закон об основах налогообложения // Налоговая политика и практика. 2004. № 9. С. 44–48.
104. *Паскачев А.Б., Кашин В.А.* Швеция: опыт налогового администрирования // Налоговая политика и практика. 2004. № 3. С. 32–35.
105. *Пепеляев С.Г.* О статусе и полномочиях межрегиональных инспекций // Налоговый вестник. 2004. № 6. С. 3–13.
106. *Петти В.* Трактат о налогах и сборах. Verbum sapienti – слово мудрым. Разное о деньгах. М.: «Ось-89», 1997. 112 с.
107. *Полежаев В.А.* Совершенствование налогового механизма путем создания разновекторной модели налогообложения // Налоговая политика и практика. 2004. № 8. С. 12–15.
108. *Пушкарёва В.М.* История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2001. 256 с.
109. *Разгулин С.В.* Налоговое администрирование: не только налоговый контроль, но и методология исчисления и уплаты налогов // Налоговая политика и практика. 2003. № 12. С. 32–35.
110. *Самотехин В.М.* Налоговая служба и налогоплательщик // Налоговый вестник Сибири. 2004. №3. С. 17–25.
111. *Сапелькина А.А.* О совершенствовании налоговой отчетности как факторе повышения эффективности налогового контроля // Финансы. 2004. № 5. С. 29–32.
112. *Сердюков А.Э.* Электронная отчетность: от эксперимента – к реализации // Российский налоговый курьер. 2003. № 8. С. 70.
113. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962. 684 с.
114. *Соловьев С.М.* Сочинения: В 18 кн. Книга II. Т. 3–4: История России с древнейших времен. М.: Мысль, 1988. 765 с.
115. Судебная практика влияет на налоговое законодательство // Консультант. 2004. № 4. С. 10–14.
116. *Толкушкин А.В.* История налогов в России. М.: Юрист, 2001. 432 с.
117. *Топорнин Б.* В кодексе «белые» пятна не допустимы // Экономика и жизнь. 1997. № 9. С. 3.
118. *Торопыцын И.В.* Взгляды Татищева на налоговую политику Российского государства // Налоговый вестник. 2000. № 2. С. 169–171.
119. *Тургенев Н.* Опыт теории налогов. СПб.: Типография Н.Греча, 1818. 368 с.
120. *Устинов А.А.* Налоговых дел в судах стало больше // Российский налоговый курьер. 2004. № 19. С. 66–69.
121. *Хайров Р.Ш.* Сделаем из налоговой инспекции сервисный центр // Российский налоговый курьер. 2003. № 11. С. 70.
122. *Щербинин А.Т.* Налоговая служба: взгляд со стороны // Российский налоговый курьер. 2002. № 1. С. 12.
123. *Юткина Т.Ф.* Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 1999. 429 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие.....	3
Введение.....	5
Глава 1. Основы налогового администрирования.....	7
• 1.1. Сущность налогового администрирования.....	7
1.2. Налоговое производство и налоговый механизм.....	16
Глава 2. Налоговое администрирование за рубежом.....	29
2.1. Мировая история зарождения и развития налоговой службы.....	29
2.2. Современные системы налоговых органов зарубежных стран.....	33
2.3. Тенденции совершенствования налогового администрирования за рубежом.....	55
Глава 3. Налоговое администрирование в России.....	68
3.1. История налоговой службы Российской империи.....	68
3.2. Налоговое администрирование в СССР.....	79
3.3. Становление налоговых органов Российской Федерации.....	87
3.4. Современная система налоговых органов России.....	108
3.5. Основные направления совершенствования налогового администрирования.....	128
Заключение.....	148
Краткий глоссарий.....	151
Литература.....	156

Научное издание

Абрамов Анатолий Петрович

ВВЕДЕНИЕ В НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Редактор *В.С. Сумарокова*
Технический редактор *Р.М. Подгорбунская*
Компьютерная верстка *Г.П. Орлова*

Лицензия ИД № 04617 от 24.04.2001 г. Подписано в печать 11.04.2005 г.
Формат 60х84^{1/16}. Бумага офсетная №1. Печать офсетная. Гарнитура «Таймс».
Печ. л. 10,25; уч.-изд. л. 9,53; усл. печ.л. 9,56. Тираж 500 экз. Заказ № 307

Издательство ТГУ, 634029, г. Томск, ул. Никитина, 4
Типография «Иван Федоров», 634003, г. Томск, Октябрьский взвоз, 1

