

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

УДК 336.225

А.П. Абрамов

О НЕОБХОДИМОСТИ УПРОЩЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРОИЗВОДСТВА И ПОВЫШЕНИЯ ОПРЕДЕЛЕННОСТИ ЕГО ОТДЕЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ

В статье рассмотрены понятия налогового администрирования и налогового производства. Показана их методологическая взаимосвязь. Приведены примеры, наглядно показывающие необходимость, с одной стороны, принятия новых и корректировки действующих норм законодательства о налогах и сборах, направленных на упрощение всех процессов налогового производства, а с другой - повышения определенности этих норм.

В работах большинства российских ученых и практиков, посвященных вопросам налогообложения, основное внимание традиционно уделяется исследованиям таких фундаментальных проблем, как принципы построения налоговой системы; правомочия органов власти различных уровней в регулировании налоговых отношений; определение основных понятий, используемых в налоговом законодательстве, и т.п. При этом проблемы создания исполнительного механизма реализации налоговой политики остаются наименее изученными. В результате целый ряд теоретических и методологических положений не реализован до уровня практического применения в работе налоговых органов.

Только в последнее время появились работы, посвященные теоретико-методологическому раскрытию понятия налогового администрирования. Само это понятие получило широкое распространение в деловом и политическом обороте с 2000 г. и в настоящее время является одним из наиболее часто употребляемых как представителями всех ветвей власти, так и представителями бизнеса.

Достаточно обоснованное определение понятия налогового администрирования дал М.В. Мишустин, занимавший до недавнего времени должность заместителя министра России по налогам и сборам: «Понятие «налоговое администрирование» в широком смысле охватывает множество направлений деятельности и регулирования налоговой системы государства, таких как: правомочия органов власти, права и обязанности налогоплательщиков и полномочия налоговых органов, процедуры налогового контроля, ответственность за налоговые правонарушения, процедуры обжалования решений и действий налоговых органов и другие основные понятия, используемые в налоговом законодательстве. В более узком смысле термин «налоговое администрирование» представляет организацию налоговых органов и используемые ими методы осуществления своей деятельности» [1].

Важность и актуальность решения вопроса повышения эффективности налогового администрирования подчеркнута Президентом РФ на встрече с представителями общественных организаций российского бизнеса, прошедшей в марте 2005 г. В.В. Путин подчеркнул: «... важный стимул развития - это конку-

рентная налоговая система... правительство готовит предложения по регламентации целого ряда налоговых процедур... налогового контроля и налогового администрирования» [2].

В то же время анализ обсуждаемых в качестве предложений последних инициатив правительства показывает, что они затрагивают в основном злободневные проблемы, лежащие на поверхности и получившие особый общественный резонанс в последнее время. Разрабатываемые новые модели основных процессов налогового администрирования, внедряемые в работу налоговых органов в ходе проведения мероприятий по их модернизации, основаны на современных информационных технологиях и мировом опыте. Однако стратегия создания информационных технологий налогового администрирования базируется на неэффективном налоговом производстве, что приводит к необходимости колоссальных затрат на ее практическую реализацию и не позволяет достичь требуемых результатов.

Необходимые изменения в системе налогового администрирования невозможны без дальнейшего совершенствования налогового производства, и в первую очередь его упрощения. Признанный специалист в области налогов и налогообложения академик РАЕН Д.Г. Черник отмечает: «... российская налоговая система, непростая по своей природе, еще и нашими законодателями усложняется без всякой меры, без понимания и, я бы сказал, без чувства реальности. Налоги у нас - воспользуюсь терминологией своей прежней профессии инженера-технолога - предельно не технологичны» [3].

Однако прежде чем говорить о проблемах налогового производства и его технологичности, необходимо дать определение налогового производства и рассмотреть его основные элементы (технологические процедуры).

Достаточно полное и точное определение понятия «налоговое производство» дано Е.Н. Евстигнеевым: «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» [4]. Таким образом,

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. Именно эти составляющие и являются определяющими для налогового администрирования.

Можно выделить следующие основные элементы налогового производства.

1. Учет налогоплательщиков. Значительным и важным дополнением данного элемента налогового производства следует признать осуществление налоговыми органами функций уполномоченного органа по государственной регистрации юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств.

2. Исчисление налогов, составной частью которого является обязанность вести в установленном порядке учет объектов налогообложения. В связи с тем что законодательство о налогах и сборах предусматривает два варианта исчисления налогов, обязанность ведения учета объектов налогообложения возлагается в одном случае на налогоплательщика, а в другом - на налоговый орган.

3. Документирование налоговых обязательств налогоплательщиками, т.е. формирование и представление налоговой отчетности, и, соответственно, ее прием и обработка налоговыми органами.

4. Уплата сумм исчисленных налогов налогоплательщиками (налоговыми агентами) и контроль факта уплаты налоговыми органами. К данному элементу следует отнести комплекс мер принудительного взыскания своевременно неуплаченных сумм налогов, а также процедуры зачета и возврата сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов. Значительным и важным дополнением данного элемента налогового производства следует признать осуществление налоговыми органами функций уполномоченного органа по обеспечению представления в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

5. Налоговый контроль, включающий проведение камеральных и выездных налоговых проверок, а также всего комплекса предусмотренных законодательством о налогах и сборах мероприятий, относящихся к налоговому контролю.

6. Производство по делам о налоговых правонарушениях. За совершенные налоговые правонарушения могут быть применены не только налоговые, но и административные санкции, а также уголовная ответственность.

Практически по каждому элементу налогового производства можно привести огромное количество излишних либо необоснованно трудоемких процедур, которые усложняют исполнение налоговых обязательств налогоплательщиком и неоправданно увеличивают затраты как налоговых органов, так и в целом государства на налоговое администрирование.

Первым этапом налогового производства, как уже отмечалось, является регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также учет налогоплательщиков. Действительно, прежде чем обеспечить полноту и своевременность поступления налогов, необходимо определить круг тех, кто их должен уплачивать.

При осуществлении государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей налоговый орган получает необходимые сведения о регистрируемых лицах в объеме, предусмотренном законодательством. Все сведения о зарегистрированных лицах заносятся в Единый государственный реестр юридических лиц и Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей.

В ходе работы по учету налогоплательщиков налоговые органы также 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. Все необходимые сведения о налогоплательщиках при постановке на налоговый учет заносятся в Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Наглядным примером излишней зарегулированности законодательными нормами процесса учета налогоплательщиков является дублирование представления сведений в налоговый орган в случае изменения паспортных данных физических лиц, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей, и должностных лиц организаций.

Так, п. 5 ст. 5 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» в действующей редакции обязывает юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в течение трех дней с момента изменения сведений, указанных в основном документе, удостоверяющем личность гражданина Российской Федерации, сообщить об этом в регистрирующий (т.е. налоговый) орган.

В то же время в соответствии с п. 3 и 8 ст. 85 Налогового кодекса Российской Федерации (далее по тексту НК РФ) органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации, а также органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства, обязаны сообщить о данном факте в налоговый орган в пятидневный срок.

Оба законодательных акта предусматривают ответственность лиц, обязанных предоставить данные сведения в налоговый орган, за непредоставление либо их несвоевременное предоставление. Таким образом, во-первых, налоговый орган вынужден принимать и обрабатывать дважды одну и ту же информацию, а во-вторых, возбуждать производства о налоговом правонарушении либо об административном правонарушении в случаях непредоставления (либо несвоевременного предоставления) одним из лиц, обязанных предоставлять данные сведения.

Следующим важным 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 (за исключением случаев, отдельно оговоренных законодательством о налогах и сборах) исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

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 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» второй части НК РФ, поскольку словосочетание «для целей налогообложения» применялось нередко и ранее в нормативных актах о налогах и сборах.

Интерпретация правил бухгалтерского учета в сторону фискальных интересов на протяжении ряда лет, по оценке многих специалистов [5, 6], негативно повлияла на его общее состояние, дезорганизовала процесс регулирования учета и оказала негативное воздействие на становление в России культуры бизнеса. Победой здравого смысла следовало бы считать закрепление в п. 1 ст. 54 первой части НК РФ приоритета данных бухгалтерского учета над данными регистров, формируемых в иных системах учета, необходимых для расчета налогов.

Однако с вступлением в силу гл. 25 НК РФ произошло законодательное оформление метода расчета налогооблагаемой прибыли в форме отдельного вида - налогового учета. Несмотря на то, что расхождения между показателями бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли объективны и признаются учетными системами многих стран, установленный в настоящее время отечественный метод исчисления налогооблагаемой прибыли не позволяет оценить влияние отдельных элементов и статей расходов на величину отклонения налогооблагаемой прибыли от учетной. А отсутствие полного перечня причин, вызвавших отклонение учетной прибыли от налогооблагаемой, не позволяет установить взаимосвязь этих показателей и прогнозировать результаты деятельности организации с учетом влияния налоговой составляющей.

Ведение налогового учета, «оторванного» от бухгалтерского, реально мало что дало фискальным интересам, но при этом повлекло чрезмерное усложнение системы учета на предприятиях, потерю рациональности бухгалтерских процедур и увеличение издержек предприятий на исполнение их налоговых обязательств. Поэтому следует согласиться с усиливающимся в последнее время мнением [5, 6] о необходимости исключения из гл. 25 НК РФ статей, регламентирующих налоговый учет, а также достижения гармонизации бухгалтерского и налогового учета в целом.

Другими важными элементами налогового производства являются процесс оформления и представления налоговой отчетности налогоплательщиками, а также ее прием и обработка налоговыми органами.

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).

С точки зрения эффективности налогового администрирования меры по совершенствованию налоговой отчетности можно рассматривать в двух аспектах: организационно-техническом и методическом.

Организационно-технический аспект связан с изменением и совершенствованием технологий представления отчетности в налоговые органы и снижением уровня издержек на данную процедуру, прежде всего трудозатрат, как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. В этой связи следует отметить как положительную тенденцию создание условий обеспечения для налогоплательщиков множественности вариантов представления налоговой отчетности; наряду с традиционным представлением отчетности на бумажных носителях (лично или по почте) - отработку и внедрение новых способов, таких как представление отчетности по телекоммуникационным каналам связи и представление отчетности на электронных магнитных носителях.

Однако нужно признать, что новые способы входят в практику достаточно сложно, в основном за счет «добровольно-принудительного» воздействия налоговых органов на налогоплательщиков. Основными причинами тому являются: неадаптация налогоплательщиков к новым требованиям и методам работы налоговых органов, отсутствие необходимых законодательных норм, а также значительность затрат на организацию и сопровождение, сложность установки и эксплуатации применяемого программного обеспечения и недостаточная надежность обеспечения документооборота. Дополнительной проблемой, значительно затрудняющей внедрение современных технологий представления налоговой отчетности, является неоправданно частое изменение ее форм и содержания, приводящее к необходимости соответственного изменения программного обеспечения, которое, как показывает практика, появляется уже после наступления сроков начала представления отчетности.

Методический аспект совершенствования налоговой отчетности связан прежде всего с продолжающимся малооправданным усложнением ее структуры и увеличением объема, расширением состава показателей и применением принципа кодирования информации с использованием специальных справочников (налоговых льгот, субъектов РФ, ОКАТО и т.п.). Практика показывает, что налогоплательщики в этих условиях допускают огромное количество технических

ошибок при заполнении форм налоговой отчетности, не приводящих к реальному занижению налоговых обязательств. В то же время налоговые органы, осуществляя в автоматизированном режиме анализ и камеральный контроль данной налоговой отчетности, вынужденно несут неоправданно большие трудозатраты, не повышающие реальную эффективность налогового администрирования.

Кроме того, усложнение структуры и возрастание объемов налоговой отчетности негативно отражается и на работе налоговых органов в части увеличения временных и стоимостных затрат на ввод информации в их базу данных, что также негативно сказывается на общей эффективности налогового администрирования. На избыточность показателей в налоговой отчетности и непроработанность ряда методических вопросов по порядку исчисления налогов, приводящую к недостоверности данных отчетности, указывается многими авторами [7, 8]. Однако неоднократно провозглашавшегося упрощения налоговой отчетности пока не произошло, напротив, усиливается обратная тенденция.

Рассмотрим ряд проблем следующего этапа налогового производства - уплаты налогов.

Уплата налога как элемент 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.

В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик, как правило, за исключением ряда случаев, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налогов. Буквальное применение данной законодательной нормы в подзаконных актах финансовых и налоговых органов привело к тому, что если по какой-либо причине налог вместо налогоплательщика уплатит третье лицо (на которое НК РФ не возложена обязанность уплатить этот налог), то налоговый орган не должен принять эту сумму в исполнение обязанности налогоплательщика по уплате налога, а должен либо вернуть ее этому лицу, либо принять ее в счет исполнения обязанности по уплате налогов этого лица.

Данное обстоятельство на практике неоправданно усложняет процедуру уплаты налогов и приводит к значительному увеличению работы налоговых органов по принудительному взысканию задолженности, в ряде случаев к прямым потерям бюджета из-за невозможности применения мер принудительного взыскания. Так, например, учредители либо должностные лица налогоплательщиков-организаций, не имеющих расчетных счетов в кредитных учреждениях, не могут от своего имени уплатить суммы причитающихся налогов, а установленные правила работы кредитных учреждений не позволяют принять от них денежные средства в счет уплаты налогов от имени налогоплательщика-организации.

С другой стороны, в НК РФ (п. 2 ст. 45) заложена норма, согласно которой обязанность налогоплатель-

щика - юридического лица по уплате налога считается исполненной в день списания с его расчетного счета в кредитном учреждении денежных средств. В результате бюджетная система России недополучила многие миллиарды налогов, а все узнали новое общественно-экономическое выражение «проблемные банки». При этом налоговые органы вынуждены на протяжении ряда лет проводить огромные объемы дополнительных малорезультативных мероприятий по взысканию в бюджетную систему «зависших» налоговых платежей.

Серьезные негативные последствия для добровольного исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и в конечном итоге для эффективности налогового администрирования имеет сложность самой процедуры уплаты налогов. В этой связи следует отметить проблему постоянного усложнения оформления платежных документов, особо обострившуюся внесением с 1 января 2005 г. некоторых изменений в бюджетное и налоговое законодательство.

В соответствии с этими изменениями приказом Минфина России от 10 декабря 2004 г. № 114н утверждены Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации при составлении и исполнении бюджетов всех уровней. Согласно этому приказу с 1 января 2005 г. введены новые коды бюджетной классификации (далее по тексту КБК). Налогоплательщики при перечислении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации в расчетных документах обязаны указывать КБК. Органы федерального казначейства в соответствии с указанным КБК осуществляют идентификацию поступивших платежей и их распределение по уровням бюджетной системы. При получении сведений от органов федерального казначейства налоговые органы осуществляют разnosку поступивших платежей в карточки лицевых счетов налогоплательщиков в соответствии с указанными в платежных документах КБК.

Таким образом, КБК налога является признаком или идентификатором, по которому налогоплательщики, органы федерального казначейства, налоговые и другие органы государственной власти определяют принадлежность платежных документов к тому или иному налоговому обязательству налогоплательщика.

Новый порядок значительно изменяет бюджетную классификацию, действовавшую в России с начала 1990-х гг. Код налога (сбора), указываемый плательщиком в расчетных документах, на перечисление платежей на счета по учету доходов и средств бюджетов всех уровней, ранее состоявший из семи символов, теперь состоит из 20.

Изменение КБК затрагивает не только органы, осуществляющие администрирование бюджетных платежей, но и миллионы налогоплательщиков, которые при уплате налогов и сборов обязаны указывать КБК в платежных документах. Кроме того, изменение КБК затрагивает банки, которые осуществляют прием платежных документов налогоплательщиков. Далее в этой цепочке следуют органы федерального казначейства и налоговые органы, осуществля-

ющие, соответственно, распределение поступающих налогов по уровням бюджетной системы и ведение лицевых счетов налогоплательщиков.

Выделим основные составляющие этой проблемы:

1. Необходимость изменения программного обеспечения, используемого всеми указанными органами, что требует существенных затрат как на их доработку, так и на внедрение.

2. Необходимость изменения форм и бланков платежных документов.

3. Необходимость проведения огромной разъяснительной работы с налогоплательщиками.

4. Необходимость осуществления кредитными учреждениями дополнительного контроля за правильностью заполнения налогоплательщиками расчетных документов.

Следует подчеркнуть, что с 1 января 2005 г. не возникает каких-либо существенных причин для расширения КБК налога с 7 до 20 знаков с точки зрения идентификации платежа.

Из структуры нового КБК следует, что непосредственно для идентификации платежа достаточно информации, заложенной в 7 символах КБК с 4-го по 11-й знак, т.е. группы, подгруппы, статьи, подстатьи и элемента. Остальная информация, содержащаяся в структуре нового КБК, является избыточной с точки зрения идентификации платежа.

При ранее действовавшей классификации все налоги и сборы были распределены по соответствующим администраторам, которые осуществляли мониторинг, контроль, анализ и прогнозирование поступлений средств из соответствующего доходного источника. То есть и при ранее действовавшей классификации существовало четкое и однозначное соответствие между налогом, его кодом (информацией, заложенной в новом КБК с 4-го по 11-й разряд) и администратором данного налога. Таким образом, с практической точки зрения при идентификации платежа и, соответственно, идентификации администратора платежа код администратора в структуре КБК является избыточным.

Распределение доходов по уровням бюджетной системы осуществляют органы федерального казначейства. При этом для каждого налога и сбора законодательно установлены нормативы распределения по уровням бюджетной системы. Отдельные налоги и сборы распределяются по нескольким бюджетам. В соответствии с налоговым кодексом все налоги и сборы подразделяются на федеральные, региональные и местные, так же законодательно закреплены и полномочия по установлению каждого из налогов каким-либо уровнем бюджетной системы.

Таким образом, каждому налогу и сбору соответствует определенный норматив распределения, порядок установления и регулирования. Исходя из этого, включение в структуру КБК элемента доходов не дает никаких дополнительных аналитических возможностей ни финансовым и налоговым органам, осуществляющим учет поступления и распределения доходов бюджетов, ни тем более налогоплательщикам, осуществляющим уплату налогов и сборов.

Включение в структуру КБК программы доходов и ее использование для раздельного учета налога, пеней и денежных взысканий дает больше аналитических возможностей государственным органам с точки зрения получения моментальной информации о структуре поступлений в бюджет в разрезе видов платежей уже на этапе распределения поступающих доходов органами федерального казначейства. Однако отметим, что и при ранее действовавшей классификации налоговыми органами формировалась отчетность о начисленных и уплаченных суммах в разрезе видов платежей.

Кроме того, сама система исполнения бюджетов по доходам, установленная Бюджетным кодексом РФ, предполагающая участие в процессе уплаты налогов четырех сторон: налогоплательщика, кредитного учреждения, налогового органа и органа федерального казначейства, является излишне сложной, а значит, и излишне затратной. С большой долей уверенности можно сказать, что участие в учете налоговых поступлений в бюджетную систему двух органов исполнительной власти (Федеральной налоговой службы и Федерального казначейства) является избыточным. Особенно данное дублирование негативно проявляется при проведении зачетов излишне уплаченных налогоплательщиками сумм налогов и нередко приводит к начислению пени, которых можно было бы избежать при наличии более простой системы уплаты налогов.

Важнейшими составляющими налогового производства являются налоговый контроль и производство по фактам налоговых правонарушений. Данные этапы с точки зрения поставленной задачи - анализа механизмов налогового производства - следует рассматривать вместе, поскольку последующий этап неразрывно вытекает из предыдущего.

Осуществление налогового контроля является главной задачей налоговых органов. В соответствии с п. 1 ст. 30 НК РФ 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.

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.

Основные проблемы налогового контроля можно обобщенно представить высказыванием признанного специалиста по налоговому праву С.Г. Пепеляева: «Порядок исчисления налогов становится более сложным, притом что юридическая техника налоговых законов

совершенствуется медленно. Это предопределяет рост споров, вызванных разночтениями, ошибочным истолкованием и др.» [9]. В числе норм законодательства о налогах и сборах, имеющих наибольшую неопределенность как для налогоплательщиков, исчисляющих свои налоговые обязательства, так и для налоговых органов, осуществляющих последующий налоговый контроль, можно назвать следующие статьи НК РФ:

1. Статьи 20 и 40, определяющие взаимозависимость лиц и принципы ценообразования для целей налогообложения.

2. Статьи 252 и 253, регламентирующие обоснованность расходов в целях налогообложения прибыли.

3. Статьи, регламентирующие возмещение (зачет) налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщиком материальных ресурсов, используемых при производстве экспортной продукции.

4. Статья 88, регламентирующая порядок проведения камеральных проверок в части права налогового органа истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и др.

Дополнительно следует отметить негативную тенденцию последних лет - нарастание неопределенности в законодательстве о налогах и сборах. Это подтверждается практикой его применения налоговыми органами и судами.

Характерным примером этого является разрешение проблемы неоднозначности законодательных норм, определяющих процедуру возмещения налога на добавленную стоимость, Конституционным Судом РФ. Определением от 8 апреля 2004 г. № 169-0 он указал на то, что налогоплательщик, использующий при расчетах с поставщиками заемные средства, не вправе применить налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость до тех пор, пока не произведет возврат займа. 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 РФ 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 РФ распространяется на налоговые правоотношения с момента введения в действие гл. 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость», т.е. с 1 января 2001 г.

В сложившейся ситуации и налогоплательщики, и налоговые органы, пытаясь разобраться в хитросплетениях законодательства о налогах и сборах, в очередной раз оказались в тупике. По данным Счетной палаты РФ, приведенным в журнале «Эксперт», нарушения налогового законодательства зафиксированы у 75%

налогоплательщиков и в 100% налоговых инспекций [10]. В этих условиях, когда и налоговые органы и налогоплательщики оказываются заложниками несовершенства законодательства о налогах и сборах, трудно говорить об эффективности налогового контроля.

Другой серьезной проблемой налогового контроля и последующего производства по фактам налоговых правонарушений стало появление в правоприменительной практике при рассмотрении фактов надлежащего исполнения обязанностей и реализации налогоплательщиком своих прав понятия «добросовестность». Ни один закон не содержит упоминания о совести налогоплательщика, но на практике все чаще налоговый спор сопровождается оценкой отношения налогоплательщика - добросовестного или недобросовестного - в выполнении своей конституционной обязанности платить законно установленные налоги.

Понятие «добросовестность» налогоплательщика впервые было упомянуто в Определении Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. № 138-0, но особая сложная ситуация сложилась после опубликования Определения Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169-0, о котором выше уже упоминалось. Из разъяснений Секретариата Конституционного Суда РФ к Определению № 169-0 следует, что недобросовестность налогоплательщика может выражаться, например, в заключении им фиктивных сделок; сделок в отсутствие деловой цели - разумных коммерческих соображений; сделок с проблемными поставщиками, когда установлена причинно-следственная связь между действиями налогоплательщика и неуплатой налога.

При этом остается невыясненным главный вопрос: какие именно факты указывают на то, что налогоплательщик заключил сделки лишь для вида и совершает их исключительно в целях достижения определенных налоговых последствий. В результате налоговые органы, для которых их права, определенные НК РФ, фактически являются и их обязанностью, вынуждены доказывать факт, что сделки заключены налогоплательщиком не в рамках осуществления предпринимательской деятельности, а исключительно в целях неуплаты налогов. Со своей стороны налогоплательщики должны обосновывать хозяйственную цель, достижение которой преследовала сделка, хотя такие дополнительные обязанности налогоплательщика не предусмотрены законодательством.

Такое состояние неопределенности является значительным усложнением процессов налогового контроля и последующего производства по фактам налоговых правонарушений не только для налоговых органов и налогоплательщиков, но и для всей судебной системы России.

Таким образом, приведенные примеры наглядно показывают необходимость, с одной стороны, принятия новых и корректировки действующих норм законодательства о налогах и сборах, направленных на действительное упрощение всех процессов налогового производства, а с другой - повышения определенности этих норм.

В заключение следует подчеркнуть, что принятие мер по упрощению налогового производства и повы-

шению определенности его элементов приведет к росту налоговых поступлений в бюджетную систему без увеличения налоговой нагрузки на налогоплательщиков и будет способствовать достижению такого важного социально-экономического показателя, как гармонизация налоговых отношений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Мишустин М.В. Информационно-технические основы государственного налогового администрирования в России. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 252 с.
2. Стенографический отчет о встрече с представителями общественных организаций российского бизнеса 24 марта 2005 года. www.president.kremlin.ru
3. Новая профессия - налоговый консультант // Консультант. 2003. № 10. С. 11-14.
4. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство / Под ред. Е.Н. Евстигнеева. СПб.: Питер, 2000. 320 с.
5. Бакаев А.С. Из 25-й главы НК РФ надо исключить статьи о налоговом учете // Российский налоговый курьер. 2003. № 8. С. 8-10.
6. Новодворский В.Д., Гараев Д.Р. Модели сосуществования и взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения // Финансы. 2003. № 11. С. 25-31.
7. Кашин В. А. Обзор фискальной политики в Российской Федерации и за рубежом в 2003 году. М.: Изд-во экономико-правовой литературы, 2004. 152 с.
8. Сапелькина А.А. О совершенствовании налоговой отчетности как факторе повышения эффективности налогового контроля // Финансы. 2004. №5. С. 29-32.
9. Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика. М.: Статут, 2005. 287 с.
10. Налоговые законы нарушают все // Эксперт. 2004. № 10. С. 4.

Статья представлена кафедрой налогов и налогообложения экономического факультета Томского государственного университета, поступила в научную редакцию «Экономические науки» 12 мая 2005 г.