

Совершенствование администрирования налогов

Иванов А.Г.

адвокат

Развитие общества требует реформирования налоговой системы: повышения поступления налогов, обеспечения гарантий участников налоговых отношений, упрощения налогового учета, стабильности и эффективности налоговой системы в целом.

Налоговое администрирование является основой эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства, обеспечения поступления налогов в бюджет государства. Недостатки администрирования налогов приводят к увеличению налоговых правонарушений, снижению поступления налогов в бюджет, ухудшению инвестиционного климата, увеличению расходов по мобилизации налогов и разбалансированности действий уполномоченных государственных органов. Ситуация усугубляется возможностью использования свободного усмотрения уполномоченными государством органами и нарушения ими прав и законных интересов граждан и юридических лиц.

Государственная власть стремится облегчить свое управление различными способами, например, через судебную ветвь власти активно внедрялось понятие "недобросовестного налогоплательщика", сейчас, после объективной критики этого морально-этического признака, стало внедряться так называемое понятие "необоснованная налоговая выгода". В этой же плоскости лежит и судебное утверждение о "должной осмотрительности и осторожности" в выборе контрагента. По-видимому, все эти понятия нужны власти для умаления презумпции невиновности налогоплательщика установленной п.6 ст.108 НК РФ.

Анализируя последние изменения налогового законодательства, можно согласиться с Д.М. Щекиным полагающим, что общими тенденциям развития российского налогового права и российской налоговой системы являются:

1. Снижение ставок налогов и количества взимаемых налогов.
2. Рост неопределенности российского налогового права.
3. Рост карательности российского права.
4. Переложение бремени налогового контроля с налоговых органов на налогоплательщика.
5. Ослабление правовых механизмов защиты прав налогоплательщика¹.

Если, осуществляя налоговое администрирование, налоговые органы (должностные лица) превысят полномочия определенные законом, налоговое администрирование может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, ограничения свободы предпринимательства и права собственности.

Администрирование является само по себе управленческой деятельностью, так как латинское слово "administratio" означает служение, помощь, управление². В этом слове хотелось бы сделать акцент на том, что оно означает не только управление (а под управлением часто понимают использование командного метода), но и служение и помощь, что должно играть главенствующую роль в отношениях между налоговыми органами и налогоплательщиком.

Социальное управление, как часть общего управления, оказывает регулирующее воздействие на участников системы, обеспечивает достижение поставленных задач и

¹ Щекин Д.М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. – М.: Статут, 2007. – С.35.

² Латино-русский словарь. /сост. Д.И. Фомицкий. – Киев. Южно-русское книгоиздательство Ф.А.Иогансонъ, 1911. – С.10.

целей. Частью системы социального управления является государственное управление, осуществляющее правовое воздействие на сознание и поведение людей. В юридической литературе под правовым воздействием понимают "результативное, нормативно-организационное влияние на общественные отношения как специальной системы собственно правовых средств (норм права, правоотношений, актов реализации и применения), так и иных правовых явлений (правосознания, правовой культуры, правовых принципов, правотворческого процесса)"³.

Метод управления налогового властного органа по отношению к лицу исполняющему налоговую обязанность (в отличие от тех методов, которые применяются к другим лицам, связанных с властным органом иными отношениями) существенно отличается от методов управления составляющих основную часть деятельности административных органов. При отнесении исполнения налоговой обязанности к административной деятельности смешивается сразу много понятий, как безусловная уплата налога, субординационная подчиненность требованиям налоговых органов, перманентная обязанность налогоплательщика и т.д. В основе административной деятельности лежит иерархическая соподчиненность, при которой низовое звено управления находится в вертикальной управленческой зависимости от среднего звена, а то, в свою очередь, в вертикальной зависимости от высшего управленческого звена.

А в основании налоговых отношений лежит налоговая обязанность, которая является конституционной публично-правовой обязанностью (повинностью) установленной в интересах всех членов общества, государства и закрепленной в Конституции и федеральном законодательстве. Налоговая обязанность характеризуется обязанностью лица перед государством по уплате налогов, возникает в соответствии с налоговым законодательством на основе юридических фактов и требований правовых норм, в силу которых налогоплательщик должен зарегистрироваться в налоговом органе, определять объекты налогообложения, исчислять и уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет, составлять налоговую отчетность, представлять ее в установленные сроки. Налоговая обязанность представляет собой меру необходимого поведения обеспеченного мерами ответственности, неисполнение или ненадлежащее выполнение обязанности является правонарушением и влечет меры государственного принуждения.

Традиционно сложилось мнение, публично-правовое регулирование основано на субординации, а частное право – на координации. Считается, что координация это согласование, приведение чего-либо в соответствие друг с другом. Между тем, само слово "согласовывать" означает не только "обсудив, выразить общее мнение", но и "привести в соответствие, в нужное соотношение с чем-либо"⁴. Е.Ю. Грачева, анализируя управленческие отношения, приходит к выводам, с которыми вполне можно согласиться: "... не все отношения строятся на вертикальной основе. Их суть состоит в том, что они складываются за пределами субординации, то есть в них отсутствует какое-либо подчинение одной стороны другой. В то же время для них характерно не только наличие горизонтальных связей. (...) Это чаще всего наблюдается тогда, когда одна из организационно несподчиненных сторон наделяется, например, полномочиями контрольно-надзорного или координационного характера"⁵. Как отмечает Э.Е. Гензюк: "... основная задача субъектов государственного управления - координировать действия людей, их интересы подобно рычагу, с помощью которого только и возможно добиться стабильности, дисциплины, порядка в государстве. Другого, более эффективного руководства государством, чем подобное согласование интересов, не существует"⁶. Таким

³ Общая теория государства и права. Академический курс в 2-х томах. / под ред. М.Н. Марченко. – Т.2. Теория права. – М.: Изд-во Зерцало, 1998. – С.436.

⁴ Большой толковый словарь русского языка. /сост. и гл. ред. С.А. Кузнецов. – СПб.: Норинт, 1998. – С.1228.

⁵ Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. – М.: Юриспруденция, 2000. – С.88-89.

⁶ Гензюк Э.Е. О некоторых признаках государственного управления // Российская юстиция. 2007. №5.

© Иванов А.Г., 2009

образом, по нашему мнению, координационные отношения это отношения приведения в нужное соответствие с чем-либо (законом, приказом и т.п.), в том числе это может быть и согласование с чьим-либо мнением.

Можно сделать вывод что, к административно-правовым отношениям в основном надо относить вертикальные (иерархические) отношения – властеотношения характеризующиеся субординационными связями между субъектом и объектом управления, отношениями между вышестоящими и нижестоящими органами исполнительной власти, непосредственным управляющим воздействием по формуле "команда – исполнение". Между тем, координационные связи, функциональная подчиненность, отличающаяся тем, что "субъект власти в рамках конкретной функции вправе осуществлять нормативное, методическое руководство, контроль, административное принуждение или наделяется хотя бы одним из названных полномочий"⁷, более характерны для налоговых правоотношений, как и для частноправовых, и процессуальных отношений. Будет правильно отметить, что налоговое администрирование отличается от управленческой деятельности, которое рассматривается административным правом.

Налоговые нормативные акты наполнены процессуальными нормами, что оказывает большое влияние на взаимоотношение сторон и устанавливает определенные особенности характерные для процессуальных отраслей права. К таким особенностям можно отнести: заранее установленные права и обязанности, детально обусловленный порядок деятельности участников процессуальных отношений, компетенцию властного органа и субъектов содействующих исполнению налоговой обязанности.

Процессуальные правовые нормы отличаются от материальных норм по своему содержанию, назначению и функциями. Функция материальной правовой нормы содержит предписание нужного поведения субъектов в рамках общей модели поведения, функция процессуальной нормы состоит в порядке реализации, регулировании деятельности, которые складываются в процессе применения материальных норм права. Процессуальное законодательство направляет деятельность субъектов, допускает совершение не всех, а только определенных действий и требует их соответствующего оформления. Процессуальный характер деятельности регламентирован не только нормами Налогового кодекса РФ, но и многочисленными правовыми актами субъектов осуществляющих налоговое администрирование.

Как справедливо отмечено: "Процессуальные нормы создают такие нормативные условия, которые облегчают осуществление всех видов правовых форм деятельности. Одновременно следует иметь в виду, что многие предписания процессуальных норм определяют порядок организации органов государства и порядок осуществления ими своей компетенции, т. е. то, что касается права установления процедуры осуществления соответствующей деятельности органов государства"⁸. Процессуальная регламентация должна осуществляться в определенных рамках и правилах – например, недопустимо усложнять процессуальные действия требованиями различных сведений, которые можно почерпнуть из других источников имеющихся в распоряжении налоговой инспекции.

Для процессуальных отраслей права характерен метод автономии и равенства сторон. Поскольку налоговое право в той или иной степени является еще и процессуальным правом, то этот метод оказывает существенное влияние на взаимоотношение сторон.

В связи с этим уместно привести мнение В.Ф. Яковлева, считающего, что: "В динамике развития процессуальных отношений большое значение отводится правовой инициативе властных органов, находящей свое выражение в их актах. Санкции и их применение строятся по тем же образцам, что и в административном праве. Было бы,

⁷ Бахрах Д.Н. Административное право России. – М.: Изд-во НОРМА, 2000.– С.169.

⁸ Теория юридического процесса / под общ. ред. В.М. Горшенева. – Харьков, 1983. – С.175.

© Иванов А.Г., 2009

однако, неправильно отождествлять административно-правовой метод и методы процессуальных отраслей права, ибо это означало бы неправомерность выделения названных групп норм в самостоятельные отрасли права. Сходство многих признаков методов названных отраслей права не означает полного тождества рассматриваемых методов"⁹.

При процессуальной регламентации не требуются субординационного подчинения между органом или лицом занимающимся налоговым администрированием и выполняющим налоговую обязанность, для собственного усмотрения участников процесса установлены весьма узкие рамки, необходимость применения властного распоряжения сведена к минимуму и играет подчиненную роль.

Процессуальные нормы позволяют объединить все виды управленческой деятельности в единую взаимосвязанную цепь действий изменяющихся в пространстве и во времени, реализации функций, прохождения стадий, достижения поставленных целей.

Чем более упорядочен налоговый процесс, тем эффективнее происходит аккумуляция денежных средств в бюджет, появляется урегулированная система совершения определенных действий, упрощается порядок исполнения налоговой обязанности, контроля со стороны налоговых органов, повышается прозрачность деятельности органов осуществляющих налоговое администрирование и увеличивается гласность совершения действий. Налоговое администрирование можно охарактеризовать как процессуально урегулированную правовыми нормами организационно-управленческую деятельность уполномоченных государством субъектов направленных на исполнение налогоплательщиком его налоговой обязанности.

Как справедливо замечено: "Одной из специфических особенностей процессуальных норм является то, что они тесно связаны с различными приемами и способами, используемыми органами государства при осуществлении своих полномочий"¹⁰. Приемами регулирования общественных отношений являются способы правового регулирования. Они зависят от особенностей правовых норм, от характера субъективных прав и юридических обязанностей:

а) обязывание есть возложение обязанности по совершению установленных положительных (обязывающие нормы);

б) дозволение есть предоставление субъективных прав с положительным содержанием, т.е. права на совершение активных действий (управомочивающие нормы);

в) запрещение есть возложение обязанности воздержаться от совершения определенных действий (запрещающие нормы).

Важную роль в налоговом администрировании играют инструменты управления, заложенные в налоговых нормах, такие как, например, порядок и методы исчисления налогов, способы, порядок и сроки уплаты налога.

Наряду с правовыми способами воздействия на общественные отношения, существуют неюридические способы, как идеологическое, психологическое, духовное воздействие, играющие тоже не мало важную роль на поведение людей в обществе. Невозможно только в рамках одной юридической науки решить все проблемы связанные с администрированием налогов, так как это проблема комплексная, затрагивающая различные стороны человеческой деятельности. Можно говорить лишь о наиболее эффективном, в данном случае, использовании методов юридической науки для решения отдельных аспектов этой проблемы.

Выбор той или иной формы правового воздействия зависит от содержания регулируемых отношений, а также от ряда других обстоятельств, которые вместе взятые требуют от законодателя, субъекта осуществляющего властные функции избрать для

⁹ Яковлев В.Ф. Гражданско-правовой метод регулирования общественных отношений. – Свердловск, 1972. – С.151.

¹⁰ Теория юридического процесса /под общ. ред. В.М. Горшенева. – Харьков, 1983. – С.176-177.

© Иванов А.Г., 2009

данных отношений именно такой, а не иной способ, чтобы сделать правовое регулирование наиболее целесообразным и эффективным.

Управленческая деятельность уполномоченных законом органов занимающихся налоговым администрированием реализуется с помощью функций, в соответствии с классической теорией управления: планирования, организации, стимулирования и мотивации, контроля и связующих процессов – коммуникации и принятия решений. Функции содействуют установлению тесного взаимодействия между налоговыми органами, субъектами выполняющими вспомогательные функции и лицами исполняющими налоговую обязанность. От эффективной реализации функций зависит добровольное выполнение обязанностей по уплате налогов.

Основная задача налогового планирования – определить налоговый потенциал налогоплательщиков, экономически обоснованно обеспечить качественные и количественные параметры бюджетных заданий.

Задача организации осуществляющей налоговое администрирование состоит в создании формальной структуры подчиненности и соответствующего разделения работы между подразделениями, осуществления ряда вспомогательных функций – организационно-административной, информирования налогоплательщика и внутреннего информационного обеспечения. Современная система деятельности налоговых органов основывается на контроле за информационными потоками, касающимися деятельности налогоплательщиков. Как отмечают А.В. Аронов и В.А. Кашин информационные потоки можно разделить на три группы¹¹. В первую входит информация о налогоплательщиках, источниками этой информации является система налоговой регистрации налогоплательщиков; система социального учета и др. Во вторую группу входят: земельный кадастр и система регистрации сделок с объектами недвижимости; система регистрации транспортных средств; система регистрации операций с ценными бумагами и др. Третью группу составляет информация о наличных и безналичных денежных потоках, проходящих через банковские и иные финансовые учреждения.

Функция налогового стимулирования и мотивации осуществляется в целях поддержки конкретным налогоплательщиком путем изменения срока уплаты налога и сбора, а также пени; предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога; предоставления инвестиционного налогового кредита.

Одним из главных компонентов системы налогового администрирования является контроль за исчислением и уплатой налогов. Налоговым контролем является правовая форма деятельности уполномоченных налоговых органов, выражающаяся в совершении юридически значимых действий по наблюдению и проверке соответствия исполнимости и соблюдения налогового законодательства субъектами правовых норм и пресечении правонарушений соответствующими формами налогового администрирования: определение проверки состояния соблюдения законодательства о налогах и сборах посредством учета организаций и физических лиц, налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом. Основная цель налогового контроля – обеспечение поступления налогов в бюджет. Налоговый контроль пронизывает своим организующим воздействием процессуальную деятельность других участников налоговых правоотношений. Е.Ю. Грачева убедительно выявляет роль контрольной деятельности: "контрольная деятельность всегда имеет вторичный, производный, внешний характер, поскольку касается деятельности, которая уже существует вне и независимо от ее осуществления"¹².

¹¹ См.: Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. – М.: Экономика, 2006. – С.365-366.

¹² Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. – М.: Юриспруденция, 2000. – С.109.

Конституционный Суд в своем постановлении указал для законодателя на определенные границы проведения налогового контроля: "...наделяя налоговые органы полномочием действовать властнообязывающим образом в пределах своей компетенции, федеральный законодатель должен соблюдать вытекающие из статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 8, 17, 34 и 35 требования, в силу которых ограничение федеральным законом права владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности возможно, только если оно отвечает требованиям справедливости, адекватно, пропорционально, соразмерно и необходимо для защиты конституционно значимых ценностей, в том числе частных и публичных прав и законных интересов других лиц, и не затрагивает само существо конституционных прав, т.е. не ограничивает пределы и применение основного содержания соответствующих конституционных норм"¹³.

Переложение иных функций контролирующих органов, наличие плана по бюджетной наполняемости, может привести к печальным результатам, как, например, появлению таких субъектов налоговых правоотношений как "откупщики". К этому развитию ситуации ведет переложение ответственности на добросовестного (широко применяемое сейчас понятие, по меньшей мере, некорректно, ведущее к градации, кроме добросовестных, можно разделить на недобросовестных налогоплательщиков и просто налогоплательщиков) налогоплательщика в случае возмещения НДС, если в цепочке присутствует недобросовестный контрагент плательщика, это прообраз существовавшей ранее круговой поруки (солидарной ответственности). Нет нормативного акта, на основании которого, налогоплательщик должен и может отвечать за поведение третьих лиц, находящихся вне его контроля и воли. Так как фактически, на налогоплательщика, ввиду бессилия государственных органов, возложена функция по определению добросовестности плательщика, что может относиться к правоохранительным органам, да и то, если налогоплательщик до этого совершил правонарушение, в силу презумпции невиновности. Такое налоговое администрирование выгодно публичному органу: ущерб вне зависимости от виновности лица возмещается, но вряд ли этот порядок деятельности согласуется с правовым государством. Суд предлагает возложить обязанность по проверки других налогоплательщиков, на налогоплательщика, так в части второй пункта 10 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 г. № 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"¹⁴: "Налоговая выгода может быть также признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей". Каким образом, налогоплательщик может узнать о неисполнении контрагентом налоговых обязанностей, в какой мере должно быть это неисполнение (например, не уплачен в полном объеме ЕСН, будет ли это влиять на возмещение НДС) судом не указывается.

Критерии определения "недобросовестного налогоплательщика" законом не установлены, а, если и будут установлены, они должны быть в сфере возможностей налогоплательщика (возможно, это открытый реестр неплательщиков и т.п.). Фактически, добросовестный налогоплательщик должен ограничить свой гражданский оборот (ухудшив свое положение по сравнению с конкурентами), подменить собой публичные органы имеющие контролирующие функции, суд, выносящий решение, и право привлечения к ответственности. Если налогоплательщик нарушает закон, он должен быть привлечен к ответственности уполномоченными, исполняющими публичные функции,

¹³ Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 г. №14-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева"//СЗ РФ от 26.07.2004. – №30. – ст. 3214.

¹⁴ Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2006. – № 12.

органами, которые, если это установлено законом, могут ограничить его хозяйственный оборот, привлечение к этому налогоплательщика некорректно. Все это может привести к ограничению рыночных отношений, взаимной подозрительности и появлению иных негативных явлений.

Особое внимание при налоговом администрировании необходимо уделить проблеме возмещения налога на добавленную стоимость. Введя налог на добавленную стоимость, исполнительная власть оказалась не готовой должным образом его администрировать. На сложности взимания косвенных налогов обращали внимание еще в конце XIX века И.Т. Тарасов и И.И. Янжул¹⁵.

В условиях "крепкого" рубля, когда бизнесу выгодно заниматься перепродажей, импортом, НДС для мелкого и среднего бизнеса не выгоден. И заставляет последнего прибегать к созданию фирм – однодневок и иным средствам ухода от налогообложения. Более крупные фирмы, для ухода от налогообложения, создают искусственные торговые цепочки. Но создание юридического лица по чужому паспорту, не уплата налога на добавленную стоимость – это правонарушения, обязанность, пресекать которые лежит на правоохранительных органах. Для государства привлекательно переложить эту сложную задачу на плечи налогоплательщика – обладателя права на возмещение НДС, ведь в итоге сумма налога поступает в бюджет.

Вопрос организации возмещения НДС при превышении сумм налоговых вычетов над суммами начисленного НДС является основным для обеспечения функционирования налога на добавленную стоимость в целом. Невозможность получения налогоплательщиками, полностью исполняющими требования законодательства, возмещения из бюджета сумм превышения уплаченного НДС над начисленным приводит к значительной потере ресурсов налогоплательщиков, что в свою очередь, создает стимулы к оптимизации закупок с точки зрения уплачиваемого поставщикам налога, создает возможности для злоупотреблений, как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны органов налогового администрирования а также подрывает конкурентоспособность экспортного сектора экономики.

Процесс администрирования налогов должен производиться с учетом презумпции добросовестности налогоплательщика (п.7 ст.3 НК РФ). Задержка рассмотрения заявлений о возмещении и выплат, в настоящее, время приняло повальный характер. И это намного проще, чем находить решения по эффективному налоговому администрированию. Суды превратились в дополнительную инстанцию налоговых органов связанную с возмещением НДС. Между тем, процесс возмещения выплат не должен носить слишком обременительный характер и, как отмечает Конституционный Суд в определении от 16.10.2003 г. № 329-О: "Правоприменительные органы не могут истолковывать понятие "добросовестные налогоплательщики" как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством"¹⁶.

Совершенно естественно для любого государства пытаться произвести экономический расчет эффективности действия того или иного налога. Но поскольку налог является не только экономической, но также и правовой, политической, финансовой и социальной категорией, эффективность обусловлена множеством факторов, и простой математический расчет не будет отражать реальную собираемость налога.

Полноту уплаты налогов нельзя связывать только со ставками налога, но необходимо учитывать социальные, психологические факторы, которые играют

¹⁵ Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права в кн.: Финансы и налоги: очерки теории и политики. – М.: Статут, 2004. – С.340-342; Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: Статут, 2002. – С.268-282.

¹⁶ Определение Конституционного Суда РФ от 16 октября 2003 г. № 329-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Экспорт-Сервис" на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого пункта 4 статьи 176 Налогового кодекса Российской Федерации"// СПС "Гарант".

немаловажную роль в управлении. На это обращает внимание С.С. Алексеев: "Уже сейчас видна органическая связь между особым построением глубинных элементов правовой системы, которая характеризует специально-юридические функции права и выражается в соотношении дозволений, запретов и обязываний, с психологическим механизмом, мотивами поведения людей, а отсюда с теми социальными явлениями, которые можно отнести к социальному механизму действия права (правовыми установками, ориентациями участников общественных отношений и др.)"¹⁷.

Как раньше, так и сегодня одним из важнейших условий стабилизации финансовой системы, является повышение эффективности деятельности органов администрирующих налоги и самого процесса администрирования. Конечная цель всех изменений в системе налогового администрирования должно быть упорядочивание работы налоговой службы, направленной на создание благоприятных условий для исполнения налоговой обязанности всеми обязанными субъектами.

Французский правовед и философ Шарль Л. Монтескье отмечал: "В деле налогов следует принимать в соображение не то, что народ может дать, а то, что он может давать всегда".

Цели и задачи налоговой политики, налогового администрирования должны совпадать с возможностями субъектов вовлеченных в налоговое администрирование, т.е. принимаемые законы должны быть внутренне согласованы и исполнимы всеми субъектами. Субъект исполняющий налоговую обязанность не должен быть поставлен в условия выбора, что легче и целесообразней (а цель у него, в большинстве случаев, – деловая выгода) нарушить или исполнить закон. Администрирующий налоги орган не должен превращаться из органа контролирующего, помогающего исполнению налоговой обязанности в орган карающий, взыскивающий и ставящий перед собой цель наполнение бюджета любой ценой.

Относительно уровня собираемости налогов французский ученый М. Леруа, приводя мнение различных исследователей, делает вывод: "Согласно Льюису (1979), на налогоплательщика влияют не только уровень дохода и личная ставка, но и его отношение к фискальной системе и к тому, на что расходуются налоги"¹⁸. В связи с последним тезисом, по нашему мнению, пока в нашей стране процветает коррупция, безнаказанность государственных органов и должностных лиц, раздутый малоэффективный государственный аппарат и налогоплательщик не видит "реальной работы" налога, который он платит, в достаточной степени, положительного эффекта от налогового администрирования не будет. Как свидетельствует вышеуказанный французский ученый: "Исследование, проведенное в Израиле (Дорнштайн, 1976), показывает, что налоговая сознательность новых эмигрантов, особенно приехавших из слаборазвитых стран, где использование налога вызывает сомнения, оказывается ниже, чем сознание налогового долга прежних эмигрантов, убежденных в легитимности финансирования современного Еврейского государства"¹⁹. Более полная мобилизация налогов, вероятно, будет происходить только с ростом правосознания налогоплательщиков, прозрачности бюджетной системы, совпадения интересов налогоплательщиков, общественных интересов и интересов власти, и действительного расходования собранных налогов, снижения коррупции и воровства со стороны государственных чиновников.

Налоговое администрирование должно быть четко и всесторонне процессуально регламентировано для эффективной деятельности всех субъектов, защиты их прав и свобод и достижения положительного результата. Важной частью такой процессуализации будет возможность соблюсти одинаковый подход ко всем налогоплательщикам, чтобы исключить конкурентные преимущества для отдельных налогоплательщиков.

¹⁷ Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II – М.: Юрид. лит. 1982. – С.12.

¹⁸ Леруа М. Социология налога. – М.: Дело и Сервис, 2006.– С.44.

¹⁹ Леруа М. Социология налога. – М.: Дело и Сервис, 2006.– С.47.

© Иванов А.Г., 2009

Улучшение деятельности органов занимающихся налоговым администрированием путем введения четких процессуальных норм и построения ясной схемы налогового процесса, который не должен быть подвержен воздействию плановых показателей взимания налогов, между субъектами налоговых правоотношений и будет способствовать обеспечению законности и созданию простой, и эффективной налоговой системы. Еще один немаловажный аспект необходимости использования детальных процессуальных норм – это возможность налогоплательщика, иного лица действующего в соответствии с нормами Налогового кодекса, не прибегая к привлечению юристов, налоговых консультантов и т.п., не только самостоятельно исполнять налоговую обязанность, но и отстаивать свои права в квазисудебном (в налоговых органах) и судебном процессах.

Критерием эффективности налогового администрирования должна быть не плановая наполняемость бюджета, а другие критерии, такие например, как количество споров с налоговыми органами, как в суде, так и в вышестоящем налоговом органе, количество споров возбужденных налоговыми органами к количеству споров инициированных налогоплательщиками, количество незаконных претензий к налогоплательщикам, сумма удовлетворенных требований по заявлениям налогоплательщиков, качество оформления контрольных мероприятий.