УДК 34:339.543

DOI: 10.21779/2500-1930-2016-31-4-92-97

С.Н.Керамова, Х.М. Магомедова

К вопросу об администрировании в налоговой сфере

Дагестанский государственный университет; Россия, 367001, г. Махачкала, ул. М. Гаджиева, 43а; admpr@list.ru

В статье рассматриваются некоторые вопросы администрирования в налоговой сфере. Авторы анализируют определения налогового администрирования, имеющиеся в современной научной литературе.

По мнению авторов, основной проблемой администрирования в налоговой сфере является отсутствие законодательно закреплённого понятия «налоговое администрирование» в нормативных правовых актах, регулирующих деятельность налоговых органов, а также неоднозначность суждений, существующих в научной литературе. Делается вывод о том, что, несмотря на большое число исследований, посвящённых проблемам налогового администрирования, в науке до сих пор не сложилось единого мнения относительно данного понятия, что значительно затрудняет понимание его содержания. В связи с этим предлагается законодательно закрепить единое понятие «налоговое администрирование», а также совершенствовать налоговое администрирование посредством поиска эффективных форм и методов его проведения.

Ключевые слова: *налоговое администрирование, налоговая система, налоговые органы, законодательство о налогах и сборах, субъекты налогового администрирования.*

Современная налоговая система Российской Федерации постоянно модернизируется. Основной вектор развития российской налоговой системы направлен на ее превращение в комплексный механизм формирования эффективной рыночной экономики, способной решать не только текущие, но и перспективные социально-экономические задачи, стоящие перед государством. При этом для ее четкого функционирования государству необходимо прибегать к эффективному управлению данной системой, возложенному на налоговые органы, ответственные в первую очередь за формирование бюджета страны, «взаимоотношения... с налогоплательщиками, выявление и устранение налоговых правонарушений, приводящих к потерям бюджетных поступлений» [1]. Данное обстоятельство обуславливает актуальность исследования понятия «налоговое администрирование», а также деятельности именно государственных органов в сфере налогообложения.

«Управление налоговой системой можно рассматривать как деятельность государства по управлению каждым элементом, входящим в понятие налоговой системы. В отношении первого элемента (совокупность налогов) – это законодательное установление перечня налогов и порядка налогообложения по каждому виду налогов и сборов. В отношении второго элемента (компетенции органов власти и управления в налоговой сфере) – это законодательное (в конституционном, гражданском, налоговом законодательстве) установление компетенции, принципов, процедур, форм и методов организации и деятельности уполномоченных органов власти в налоговой сфере. Наконец, по третьему элементу (совокупность налоговых органов) – это определение функций и задач налоговых органов, обеспечивающих налоговый контроль и привлечение к ответственности лиц, нарушающих налоговое законодательство» [2, с. 81].

Следовательно, основу управления налоговой системой составляют налоговое законодательство, организационные основы деятельности субъектов налоговых отношений и налоговый контроль.

Отсутствие в современной научной литературе четкого определения понятия «управление налоговой системой» привело к тому, что оно было заменено дефиницией «налоговое администрирование», впервые примененной в Федеральном законе от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ¹. По поводу ее содержания в научной среде также нет единого мнения. Налоговое администрирование как особая функция в системе налогообложения не нашло своего нормативного установления и системного правового регулирования и в Налоговом кодексе РФ, являющимся правовой основой администрирования в налоговой сфере, и иных нормативных правовых актах, регулирующих основы деятельности налоговых органов², налоговые правоотношения, что значительно затрудняет уяснение его содержания [3, с. 49].

Так, в научной литературе говорится о хаотичном применении данного термина, отсутствии «единого понимания его содержания», о дискуссии по поводу сущности указанного понятия, его составных элементов, форм и методов организации, роли в развитии налоговой системы [4, с. 150]. Ученые выделяют два основных подхода к трактовке данного определения, существующих в доктринальных источниках. При этом, как верно отмечает А.С. Емельянов, «одни исследователи дают максимально детализированную, описательную дефиницию, тогда как другие ограничиваются общими «контурами», указывая на основную цель соответствующего вида администрирования» [5, с. 62]. В соответствии с первой точкой зрения «налоговое администрирование – это целенаправленная плановая комплексная управленческая деятельность системы уполномоченных органов, организаций и их должностных лиц по организации применения норм законодательства о налогах и сборах, осуществлению контроля за его соблюдением, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов, проведению мероприятий, направленных на оптимизацию управленческих процессов, а также по обеспечению в рамках своей компетенции выполнения плательщиками таких платежей возложенных на них обязательств в соответствии с законодательством о налогах и сборах...» [6]. Согласно второму подходу, «налоговое администрирование рассматривается как повседневная деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающая своевременную и полную уплату налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей» [7, с. 37–44].

А.В. Угрюмова отмечает, что «налоговое администрирование в широком смысле понимается как система управления налоговыми отношениями (налоговой системой). Налоговое администрирование в узком понимании сводится к налоговому контролю, осуществляемому налоговыми органами» [4]. Однако существует точка зрения, согласно которой налоговое администрирование не тождественно налоговому контролю. К примеру, ФНС России, отмечая неразрывную связь налогового администрирования и

¹О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования: федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ: в ред. от 2 мая 2015 г., с изм. от 28 ноября 2015 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² О налоговых органах Российской Федерации: закон Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 (ред. от 03.07.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

налогового контроля, тем не менее, говорит о них как о самостоятельных явлениях¹. Некоторые авторы считают, что налоговый контроль является «важнейшим критерием эффективного и действующего механизма налогового администрирования, который отражает его содержание» [8, с. 145].

Подтверждением этому служит точка зрения В.В. Мороза, который, анализируя нормы Налогового кодекса РФ, пришел к выводу о том, что не все налоговые правоотношения следует относить к управленческим, а только такие отношения, которые связаны «с осуществлением налогового контроля, в которых в полной мере реализуются административные полномочия налоговых контролеров, а также отношения, возникающие при привлечении к налоговой ответственности лиц, виновных в совершении налоговых правонарушений». При этом автор утверждает, что использование термина «налоговое администрирование» необходимо лишь для обозначения «деятельности в области налогового контроля и деятельности, связанной с привлечением лиц к налоговой ответственности» [9, с. 139–143].

По мнению Л.А. Тереховой, «налоговое администрирование является одной из разновидностей администрирования как более общего явления, а значит, сохраняет все существенные признаки, присущие последнему» [10, с. 71–79]. Понятие «администрирование» означает «управление, заведование» (от лат. *administrare* – управлять) [11, с. 127]. Однако большинство ученых считает, что наиболее удачное определение дано А. Файолем – основателем теории администрирования – в работе «Основные черты промышленной администрации – предвидение, организация, распоряительство, координирование, контроль» (М., 1923): «Администрировать – значит предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить, контролировать» [12].

Наиболее полным, на наш взгляд, является определение, согласно которому «государственное администрирование в области налогов и сборов – интегрированная система установленных законом мер и мероприятий, проводимых государственными органами исполнительной власти в пределах своей компетенции, направленных на получение полной и достоверной информации о текущих и потенциально возможных объемах налоговых поступлений, планирование и прогнозирование налоговых поступлений, налоговое регулирование, налоговый контроль, а также превенция налоговой деликтности и осуществляемых с целью совершенствования механизма налоговых поступлений в бюджетную систему при оптимизации затрат» [12].

Таким образом, теоретические воззрения, существующие в научной литературе, по-разному отображают содержание администрирования в налоговой сфере. В этой связи представляется целесообразным закрепить в Налоговом кодексе единое понятие «налоговое администрирование», что поможет урегулировать правоотношения, составляющие его содержание, и позволит тем самым «устранить дублирование правовых норм, пробельность, коллизионность и другие недостатки действующего НК РФ» [13].

У администрирования в налоговой сфере есть субъекты, формы и методы.

Субъектами налогового администрирования традиционно признаются уполномоченные органы управления в налоговой сфере – Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России), Федеральная налоговая служба (ФНС России), обеспечивающие реализацию и соблюдение налогового законодательства. Последняя представляет собой систему органов, построенных по предметно-территориальному принципу

¹Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (Приложение № 1 к приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@), в ред. от 10 мая 2012 г. № ММВ-7-2/297@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

на началах строгой иерархии, т. е. подчиненности и подотчетности нижестоящих налоговых органов вышестоящим, что позволяет выстроить систему непрерывного контроля за законностью уплаты налогов и сборов налогоплательщиками. Однако следует подчеркнуть, что функции государственного управления в налоговой сфере осуществляют не только финансовые и налоговые органы, но также таможенные органы, Правительство РФ, иные органы, перечисленные в НК РФ. Кроме того, в нормативных правовых актах субъекты налогового администрирования не конкретизируются, а определяются, к примеру, как «уполномоченные органы государственной власти и управления в налоговой сфере» и др.

Следовательно, налоговое администрирование можно рассматривать как практическую управленческую деятельность налоговых (а в установленных законом случаях – и иных) органов, направленную на эффективную реализацию положений законодательства о налогах и сборах как органами публичной власти, так и частными субъектами [10, с. 71–79].

Формами налогового администрирования являются мероприятия, осуществляемые государственными налоговыми органами в целях реализации законодательства о налогах и сборах. Например, такая форма администрирования – горизонтальный налоговый мониторинг, введенный Федеральным законом¹, заключающийся в информационном взаимодействии налогоплательщиков и налоговых органов, позволяющем налогоплательщику еще до подачи налоговой декларации разрешить спорные вопросы налогообложения. «Налоговый орган в свою очередь в режиме реального времени получает доступ к бухгалтерскому и налоговому учету налогоплательщика и проверяет своевременность, полноту и правильность отражения хозяйственных операций в его учетной системе» [14, с. 68].

В целях эффективного налогового администрирования в Российской Федерации используется единая Автоматизированная информационная система Федеральной налоговой службы (АИС «Налог», АИС «Налог-3»), обеспечивающая сбор и анализ информации, статистических данных и иных сведений, необходимых для принятия управленческих решений налоговыми органами. Указанная система позволяет объединить «все данные налогового администрирования в единой централизованной базе данных федерального уровня. Таким образом, создается целостный массив актуальной информации, для формирования которого отсутствует необходимость в межуровневом обмене данными, приводящем к их дублированию и ошибкам» [15, с. 90].

Подобное построение информационной системы позволяет обеспечить единые подходы к аналитической работе на всех уровнях (федеральном, региональном и местном), повысить качество данных и обеспечить их структурированность, проводить анализ показателей от макроуровня до конкретного налогоплательщика, организовать хранение информации и ее оперативное предоставление пользователям².

Прогрессивной областью налогового администрирования также является развитие электронного взаимодействия с налогоплательщиками и их электронного обслуживания. К примеру, в настоящее время для налогоплательщиков созданы 35 он-лайн сервисов [16, с. 40]. Более того, одним из пунктов «Плана мероприятий по совершенство-

¹О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон от 04 нояб. 2014 г. № 348-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²Письмо ФНС России от 24 июля 2014 г. № АС-4-12/14424.

ванию налогового администрирования» является «стимулирование перехода налогоплательщиков и налоговых органов на электронный документооборот»¹.

Таким образом, мы видим, что «налоговому администрированию присущи практически все характерные признаки, определяющие вопросы организации порядка управления государственных администраций в области налогов и сборов. Государственное администрирование в области налогов и сборов представляет собой организационно-управленческую систему реализации налоговых отношений и включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России, а также превенцию налоговой деликтности» [12].

Обобщая вышесказанное, следует отметить, что совершенствование налогового администрирования должно заключаться в соблюдении критериев экономической целесообразности, соответствии целей налогового контроля затраченным средствам на его проведение, в поиске эффективных форм и методов его проведения.

Литература

1. *Проскура Е.П.* Эффективность налогового администрирования: понятие и содержание // *Современные технологии управления.* – 2013. – № 7 (31).
2. *Казова З.М.* Налоговое администрирование и налоговый контроль // *Научные известия.* – 2015. – № 1. – С. 81.
3. *Севрюгин В.Е., Передернин А.В.* Некоторые проблемы формирования правовых основ налогового администрирования // *Вестник Тюменского государственного университета.* – 2013. – № 3. – С. 49.
4. *Угрюмова А.В.* К вопросу о содержании понятий «налоговое администрирование» и «администрирование налогов» // *Вестник Финансовой академии.* – 2008. – № 4. – С. 150.
5. *Емельянов А.С.* К вопросу о понятии «администрирование» в административно-правовой и финансово-правовой доктрине // *Вестник Тюменского государственного университета.* – 2013. – № 3. – С. 62.
6. *Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации: конспект лекций по части первой Налогового кодекса Российской Федерации / под ред. А.Н. Козырина.* – М., 2007. (Подготовлен для системы «КонсультантПлюс»).
7. *Абрамчик Л.Я.* Налоговое администрирование в системе финансового контроля // *Финансовое право.* – 2005. – № 6. – С. 37–44.
8. *Косов М.Е., Савельева Е.Н.* Налоговый контроль как сфера налогового администрирования // *Вестник Московского университета МВД России.* – 2015. – № 5. – С. 145.
9. *Мороз В.В.* Сущность и основные формы налогового администрирования // *Бизнес в законе.* – 2012. – № 5. – С. 139–143.
10. *Терехова Л.А.* Налоговое администрирование как вид исполнительно-распорядительной деятельности: понятие и содержание // *Вестник Омского университета. Сер. Право.* – 2012. – № 2 (31). – С. 71–79.
11. *Ожегов С.И., Шведова Н.Ю.* Толковый словарь русского языка. – М., 1997. – С. 127.

¹ План мероприятий ("дорожная карта") "Совершенствование налогового администрирования": утв. Распоряжением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 162-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

12. Воронов А.М., Гоголев А.М. Государственное администрирование в области налогов и сборов: правовой аспект // Вестник Финансового университета. – 2013. – № 3.
13. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: монография. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2013. – 246 с.
14. Потокин К.С. Налоговый мониторинг как функция налогового администрирования и как форма налогового контроля: перспективы развития // Инновационное развитие экономики. – 2015. – № 3(27). – С. 68.
15. Боженок С.Я. Оптимизация инструментов финансового контроля: информационные системы // Журнал российского права. – 2016. – № 2. – С. 90.
16. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: развитие науки и практики // Экономический вестник Ярославского университета. – 2014. – № 32. – С. 36–41.

Поступила в редакцию 5 октября 2016 г.

UDC 34:339.543

DOI: 10.21779/2500-1930-2016-31-4-92-97

To the question of the administration in the tax area

S.N.Keramova, Kh.M.Magomedova

Dagestan State University; Russia, 367001, Makhachkala, M. Gadzhiyev st., 43a; admpr@list.ru

Some questions of administration in the tax area are considered in the article. The authors analyze the definition of «tax administration» available in the scientific literature.

According to the authors, the main problem in the tax administration area is the lack of legally fixed definition «tax administration» in the normative legal acts, regulating activity of tax bodies, as well as the ambiguity of the judgments, available in the scientific literature in relation to the specified definition. It is concluded that despite the large number of studies devoted to the problems of tax administration, there is no consensus regarding this concept in the science. In this regard, it is proposed to legislate a single concept of «tax administration» as well as to improve tax administration through the search of effective forms and methods of its implementation.

Keywords: *tax administration, tax system, tax authorities, the legislation on taxes and fees, the subjects of tax administration.*

Received 5 October, 2016