

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ: АДМИНИСТРАТИВНО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

© 2012 А.М. Воронов

доктор юридических наук, профессор

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

E-mail: Alex_voronoff@mail.ru

Налоговое администрирование нуждается в постоянном совершенствовании с целью создания оптимального баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов. Автор статьи, исследуя административно-правовой аспект данной деятельности, приходит к выводу, что управленческая концепция административного процесса по осуществлению исполнительно-распорядительной деятельности государственных администраций в различных сферах государственного управления, в частности в области налогов и сборов, находит свое выражение в контексте правовой категории “государственное администрирование”.

Ключевые слова: государственное администрирование, административно-государственное управление, налоговое администрирование, административно-правовое регулирование.

В современной правовой доктрине прочно входит в оборот термин “государственное администрирование” (public administration), трактуемый узко и широко. В узком смысле словосочетание public administration означает профессиональную деятельность государственных чиновников. На русский язык это можно перевести как “государственное администрирование”. Американская энциклопедия также определяет государственное администрирование как “все виды деятельности, направленные на осуществление решений правительства”¹.

В широком смысле слова public administration - это не только профессиональная деятельность чиновников, но и вся система административных институтов с достаточно строгой иерархией власти, посредством которой ответственность за выполнение государственных решений спускается сверху вниз. В русском языке этому понятию соответствует административно-государственное управление.

Французский политолог Р. Грегори в своей монографии “Французская гражданская служба” дает определение административно-государственного управления как “особой социальной функции, направленной на упорядочение развития в интересах всего общества, где государственный чиновник выступает специальным агентом власти”².

Английские ученые Джон Гринвуд и Дэвид Вильсон полагают, что административно-государственное управление - “это деятельность, организация институтов и предметов изучения”³.

Сегодня большинство политологов считают, что административно-государственное управление и государственное администрирование являются однопорядковыми понятиями, тесно связанными с тремя сферами власти - законодательной, исполнительной и судебной.

Наиболее последовательно указанная точка зрения выражена в монографии американских политологов Ф. Нигро, Л. Нигро “Современное государственное администрирование”.

В ней авторы дают развернутое определение государственного администрирования в контексте административно-государственного управления: “Государственное администрирование означает скоординированные групповые действия в государственных делах: 1) связанные с тремя сферами власти - законодательной, исполнительной, судебной - и их взаимодействием; 2) имеющие важное значение в формировании государственной политики и являющиеся частью политического процесса; 3) значительно отличающиеся от администрирования в частном секторе; 4) тесно связанные с многочисленными частными группами и индивидами, работающими в различных компаниях и общинах”⁴.

При таком подходе А.В. Василенко дает следующие трактовки данных понятий, с которыми автор вполне солидарен.

Административно-государственное управление - это осуществление государственной политики через систему административных учреждений, при которой ответственность за выполнение государственных решений спускается сверху вниз. *Государ-*

ственное администрирование - это деятельность профессиональных государственных служащих по осуществлению общественной политики⁵.

На наш взгляд, во всех перечисленных выше определениях речь идет об объективной характеристике административно-государственного управления и государственного администрирования. Действительно, административная власть имеет объективную природу: администрация, прежде всего, подчинена закону и подотчетна представительным органам. Издаваемые администрацией акты управления развивают, уточняют, детализируют, применяют в конкретной обстановке существующие законы. Таким образом, деятельность государственных администраций осуществляется на основании и во исполнение закона, т.е. имеет ярко выраженный исполнительно-распорядительный характер.

Возвращаясь к заявленной проблематике, уместно отметить, что термин "государственное администрирование", на наш взгляд, своим содержанием охватывает управленческую концепцию административного процесса. Думается, этот методологический посыл содержит именно то рациональное зерно к разрешению давней научной дискуссии касательно сущности и содержания административного процесса, а также соотношения его "юрисдикционной" и "управленческой" концепций.

Представляется целесообразным абстрагироваться от несущественных сторон данного феномена, что, на наш взгляд, позволит выделить его наиболее характерные признаки, тенденции, закономерности и аргументировать нашу позицию на примере исполнительно-распорядительной деятельности налоговых администраций.

Реформы, проводимые в российском обществе в последние годы, обусловили необходимость совершенствования налогового законодательства, обеспечения его эффективной реализации, а также потребность совершенствования механизма налогового администрирования, форм реализации государственной налоговой политики исходя из того, что налоговая политика, являясь частью финансовой политики государства, представляет собой совокупность управленческих, нормативных, экономических и политических мероприятий государства в налоговой сфере. В связи с этим обстоятельством правовое содержание налогового администрирования приобретает новый смысл, наполняется особым содержанием.

С переходом к рыночной системе хозяйствования теория и практика налогообложения приобрела термин "налоговое администрирование". Трактовка

данного термина многогранна при достаточно четком определении задач налогового администрирования. Если обратиться к современному экономическому словарю, то администрирование трактуется как "преобладание в управлении формальных, чисто административных, приказных форм и методов"⁶.

На наш взгляд, более корректным и имеющим право на жизнь в современных условиях развития нашей государственности является определение, данное основателем теории администрирования А. Файоном, сформулированное еще в 1916 г.: "Администрировать - значит предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить, контролировать"⁷.

Налоговое администрирование - новое понятие в методологии налогообложения, нашедшее широкое распространение в законодательных актах, научных трудах и практике. Однозначного легального определения данного термина на сегодня не существует, точки зрения ученых по данному вопросу различны. Однако этот термин достаточно основательно входит в научный оборот. Он введен впервые Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ⁸, принятым в связи с реализацией мер по совершенствованию налогового администрирования и внесением существенных изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации. В его развитие также принимается Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ⁹, направленный на урегулирование задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования. Указанные законы направлены на совершенствование налогового контроля, упорядочение налоговых проектов и документооборота в налоговой сфере, улучшение условий для исполнения налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов и сборов.

Так, М.Н. Кобзарь-Фролова трактует налоговое администрирование как деятельность налоговых органов, направленную на выявление, пресечение и предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах. Под налоговым администрированием автором понимается деятельность налоговых органов и их должностных лиц, направленная на своевременную и полную уплату налогоплательщиками налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджет государства. Соответственно, в рамках налогового администрирования происходит превенция нарушений законодательства о налогах и сборах¹⁰.

Следует согласиться с мнением А.С. Титова, который справедливо отмечает, что при решении задач, возлагаемых на налоговое администрирование,

необходимо выделять его взаимообусловленную триаду: само налоговое администрирование, механизм его реализации и налоговую политику. Соотношение приведенных понятий имеет важное методологическое значение для понимания сути осуществления налогового администрирования.

На наш взгляд, налоговое администрирование подразумевает управление в области налогообложения исходя из того, что управление в самом широком понимании означает целенаправленное воздействие на тот или иной объект или руководство действиями данного объекта. При этом следует учитывать, что управляющий субъект может быть как лицом, выступающим от имени государства (в случае государственного управления), так и лицом, выражающим частные интересы (в случае негосударственного управления).

В связи с указанным автор предлагает определение налогового администрирования как совокупности норм (правил), методов, приемов и средств, при помощи которых специально уполномоченные органы государства осуществляют управленческую деятельность в налоговой сфере, направленную на контроль 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 платежей¹¹.

Таким образом, можно предположить, что налоговое администрирование в узком смысле - это совокупность действий, а точнее, деятельность должностных лиц государственных органов исполнительной власти в области налоговых правоотношений. В свою очередь, механизм налогового администрирования представляет собой совокупность правовых мер и организационных мероприятий налогового контроля, проводимых государственными органами исполнительной власти, направленных на достижение целей и решение задач в той же области.

В широком смысле налоговое администрирование предполагает управление налоговыми правоотношениями с помощью проведения определенной государственной финансово-экономической политики, с учетом ответственности за порученное дело, при непосредственном участии специальных государственных органов. Механизм же налогового администрирования состоит из свода законодательных,

подзаконных и инструктивных правил поведения в обозначенной сфере государственного управления, возлагаемых на каждого участника этих правоотношений.

Целью налогового администрирования является достижение максимально возможного эффекта для бюджетной системы в отношении налоговых поступлений при минимально возможных затратах, в условиях оптимального сочетания методов налогового регулирования и налогового контроля.

При таком подходе задачами налогового администрирования выступают:

- сбор и обработка информации;
- налоговое планирование и прогнозирование;
- налоговое регулирование;
- налоговый контроль¹²;
- превенция налоговых правонарушений.

Эти же задачи включаются в состав налогового механизма, посредством которого осуществляется воздействие субъекта налоговых отношений (государственных органов власти и управления) на объект (налоговую систему). На наш взгляд, представляется целесообразным рассмотреть каждую из задач.

Сбор и обработка информации является базовой задачей налогового администрирования, без реализации которой невозможно осуществление прочих задач. Информация, необходимая для проведения налогового администрирования, включает в себя различные формы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности. По собранным данным проводится анализ налоговых поступлений в разрезе налогов, бюджетов, налогоплательщиков. Также анализ проводится по показателям эффективности налогового контроля, т.е. по количеству и качеству проведенных камеральных и выездных проверок, качеству реализации иных форм налогового контроля. Сбор и анализ информации необходим для оценки текущей ситуации и разработки на ее основе направлений совершенствования процесса налогового администрирования.

В качестве субъектов налогового администрирования могут выступать государственные органы власти и управления, которые можно классифицировать так:

- налоговые органы;
- органы, обладающие полномочиями налоговых органов (органы управления государственных внебюджетных фондов, финансовые органы, таможенные органы);
- правоохранительные органы (с позиций обеспечения экономической безопасности).

В практике субъекты налогового администрирования получили название налоговых администраторов (администраций). Налоговыми администрациями признаются налоговые и иные уполномоченные органы исполнительной власти, на которые возложены функции по организации налогового администрирования в отношении налогоплательщиков, расположенных на подведомственной им территории в разрезе подконтрольных им налоговых поступлений.

Однако основной из рассмотренных выше задач налогового администрирования является налоговый контроль. Следует особо отметить, что некоторые специалисты в этой области даже отождествляют данные понятия. Налоговому контролю и оценке его результативности (эффективности) уделяется значительное внимание как в теории, так и в практической деятельности, поскольку осуществление налогового контроля дает исходные материалы для административно-юрисдикционной деятельности налоговых органов. В ходе налогового контроля выявляются правонарушения, собираются и фиксируются доказательства.

Также следует отметить, что в условиях действия Концепции планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом Федеральной налоговой службы от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, ее доступности для налогоплательщиков, имеющих возможность самостоятельно оценивать свои налоговые риски, произошло существенное усиление предварительного налогового контроля, или так называемого предупредительного. С позиции эффективности реализации цели налогового администрирования предупредительные меры являются менее затратными при сохранении достаточного уровня налоговых поступлений в бюджетную систему.

Анализ статистических данных по результатам контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами в 2011 г., позволяет сделать вывод об общем повышении показателей эффективности налогового администрирования в Российской Федерации. Разработанная концепция с критериями самостоятельной оценки рисков налогоплательщиков, используемых налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, дала положительные результаты, которые привели к снижению затрат по организации контрольных мероприятий за счет усиления предварительного контроля, повышающего сознательность налогоплательщиков.

Однако вопросам предупредительной деятельности налоговых органов, предотвращения угроз финансовой стабильности государства не уделено должного внимания. Данное направление в современной налоговой политике России еще не стало приоритетным, а превентивная деятельность налоговых органов не получила должного развития, несмотря на то, что в п. 6.6 Положения от 30 сентября 2004 г. № 506 “О Федеральной налоговой службе Российской Федерации”¹³ эта функция прописана в числе основных. Вопросы пресечения и предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах как наиболее важного правового института не получили нормативного закрепления ни в Налоговом кодексе Российской Федерации, ни в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях.

Как справедливо отмечает М.Н. Кобзарь-Фролова, наличие огромного количества совершаемых налоговых деликтов, базирующихся частично на нормах налогового, а частично на нормах административного и уголовного права, требует выработки мер правового воздействия, основанных на научных исследованиях и законодательном регулировании. Отсутствие научно обоснованной методики изучения налоговой деликтности не позволяет успешно решать такие прикладные аспекты, как: повышение уровня и качества работы налоговых органов, предупреждение и нейтрализация деликтности, увеличение объема налоговых поступлений в бюджет государства. Очевидными являются дефицит знаний в области причин, условий и предпосылок налоговой деликтности, недостаточность методических рекомендаций по организации работы налоговых органов, направленных на совершенствование налогового администрирования и повышение объема сбора налогов и сборов¹⁴.

Основная нагрузка мероприятий по осуществлению налогового администрирования возложена на налоговые органы. Кроме того, функции налогового администрирования возложены на государственные внебюджетные фонды, финансовые органы, таможенные и правоохранительные органы.

Налоговое администрирование нуждается в постоянном совершенствовании с целью создания оптимального баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов, чтобы, с одной стороны, избавить налогоплательщиков от излишнего административного воздействия, а с другой - сохранить за налоговыми органами дос-

таточные полномочия по контролю за соблюдением законодательства.

Резюмируя вышеизложенное, на наш взгляд, уместно отметить, 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.

Изучение существующих авторских позиций, действующего законодательства по вопросам налогового администрирования и практического опыта его осуществления позволяет нам сформулировать данное понятие.

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, на планирование и прогнозирование налоговых поступлений, налоговое регулирование, налоговый контроль, а также на превенцию налоговой деликтности и осуществляемых с целью совершенствования механизма налоговых поступлений в бюджетную систему при оптимизации затрат.

Таким образом, управленческая концепция административного процесса по осуществлению исполнительно-распорядительной деятельности государственных администраций в различных сферах государственного управления, в частности в области налогов и сборов, находит свое выражение в контексте правовой категории "государственное администрирование". По смыслу это именно деятельность государственных администраций да и представление данной деятельности в виде процесса, скорее, уместно в рамках административно-юрисдикционной деятельности по рассмотрению дел об административных правонарушениях, регламентированной административно-процессуальными нормами законодательства.

Думается, приведенные суждения автора могут послужить основанием для скорейшего разрешения

рассматриваемой проблемы либо поводом для дальнейших научных дискуссий.

¹ Public Administration // Encyclopedia Americana. № 22. P. 744.

² *Gregoire R.* The French Civil Service. Brussels, 1974. P. 15-22.

³ *Greenwood J., Wilson D.* Public Administration of Britain. Winchester, 1984. P. 1.

⁴ *Nigro F., Nigro L.* Modern Public Administration. N.Y., 1970. P. 25.

⁵ *Василенко И.А.* Административно-государственное управление в странах Запада: США, Великобритания, Франция, Германия. СПб., 2001. С. 19-20.

⁶ *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. 2-е изд., испр. М., 1999. С. 16.

⁷ *Файоль А.* Основные черты промышленной администрации - предвидение, организация, распоряительство, координирование, контроль. М., 1923.

⁸ О 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 : федер. закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ (ред. от 29 нояб. 2010 г.) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2006. Вып. 31.1. Ст. 3436.

⁹ О внесении изменений в часть первую и часть вторую налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования : федер. закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 31. Ст. 4198.

¹⁰ *Кобзарь-Фролова М.Н.* Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 6.

¹¹ *Титов А.С.* Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2007. С. 14.

¹² Подробнее см.: *Аветисян К.Р.* Налоговое администрирование и административно-налоговая юрисдикция как правовые категории // Экономика. Налог. Право. 2012. № 2.

¹³ Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства Российской Федерации от 30 сент. 2004 г. № 506 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2004. № 40. Ст. 3961.

¹⁴ *Кобзарь-Фролова М.Н.* Указ. соч. С. 7.