



УДК 336.22

Евстафьева А.Х. – кандидат экономических наук, доцент

E-mail: evalsu@yandex.ru

Казанский государственный архитектурно-строительный университет

Адрес организации: 420043, Россия, г. Казань, ул. Зеленая, д. 1

Теоретические основы налогового администрирования

Аннотация

Налоговое администрирование представляет собой активный, структурный элемент налоговой системы, способствующий ее устойчивому функционированию в экономике страны. В статье рассмотрены основные положения по налоговому администрированию и этапы развития современной налоговой системы страны в процессе эволюции налогового администрирования в Российской Федерации. Представлены проблемы налогового администрирования с позиции государства и налогоплательщика, даны рекомендации по совершенствованию налогового администрирования.

Ключевые слова: налоговое администрирование, налоговая система, институционализм, налоговые отношения, функции налогового администрирования, проблемы налогового администрирования.

Налоговое администрирование является одним из важнейших элементов налогового процесса, оказывает значительное влияние на экономическое развитие страны и ее регионов. Успешное налоговое администрирование повышает поступление налоговых доходов и соблюдение налоговой дисциплины, недостатки администрирования ведут к снижению налоговых доходов, к увеличению налоговых правонарушений.

В настоящее время особое значение в развитии теории и методологии налогового администрирования приобретает институциональный подход.

Институционализм – это учение, рассматривающее значение различных институтов, их взаимодействие в области принятия определенных решений.

Рассматривая налоговое администрирование с позиции институциональной теории, можно отметить, что налоговое администрирование является достаточно непростой категорией, даже институтом, в котором есть место: налоговой политике государства, налоговому механизму, налоговым отношениям, системе управления налоговыми органами, налоговому контролю за полнотой и своевременностью исполнения налогоплательщиками своих обязанностей [21, с. 177].

Главное место в институциональной структуре, осуществляющей налоговое администрирование, занимают налоговые органы, на которые возложены основные функции по сбору налоговых платежей. При перемещении товаров через таможенную границу РФ таможенные органы пользуются правами и исполняют обязанности налоговых органов. Специализированная служба органов внутренних дел призвана обеспечить экономическую, в том числе налоговую безопасность страны.

При исследовании институциональной среды применительно к теории и методологии налогового администрирования следует выделять микро- и макроуровни. Микроуровень представлен факторами, имеющими непосредственное отношение к самой организации, осуществляющей финансово-хозяйственную деятельность, в том числе поставщиками, конкурентами, посредниками, клиентами и т.д. Макроуровень включает факторы, которые носят глобальный характер и определяют обеспечение бюджетов различных уровней налоговыми платежами [22, с. 20].

Термин «налоговое администрирование» был введен в нашей стране с переходом на рыночную экономику. Налоговое законодательство не дает никакого определения сущности налогового администрирования.

Изучение отечественной экономической литературы выявило ограниченное число авторов, стремящихся раскрыть содержание понятия налогового администрирования. В табл. 1 представлено сопоставление определений «налоговое администрирование» разными учеными.

Таблица 1

Сопоставление определений «налоговое администрирование»

Автор	Определение
Л.Я. Абрамчик [1]	Своеобразный механизм управления в налоговой сфере, содержательно характеризующий деятельность налоговых органов по обеспечению своевременной и полной уплаты налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей.
А.В. Аронов, В.А. Капин [3]	Совокупность методов, приемов и средств информационного обеспечения, посредством которых органы власти и управления придают функционированию налогового механизма заданное законом направление и координируют налоговые действия при существенных изменениях в экономике и политике.
Д.А. Артеменко [4]	Налоговое администрирование – это комплекс особых организационно-правовых процедур, способствующих реализации взаимоотношений по поводу исчисления и уплаты налогов в рамках действующей налоговой системы между государством (муниципальными образованиями), представленными специально уполномоченными органами-администраторами, и обязанными лицами (налогоплательщиками, налоговыми агентами, банками, регистраторами сделок (гражданского состояния, имущественных и иных прав) и др.).
Л.И. Гончаренко [5, с. 32]	Налоговое администрирование шире понятия «налоговый контроль», но уже понятия «управление налоговой системой». Налоговое администрирование представляет собой деятельность уполномоченных органов управления, направленную на обеспечение соблюдения налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений.
А.З. Дадашев, А.В. Лобанов [6]	Организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, которая включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России.
Е.А. Иванова [7]	Комплекс мероприятий налогового контроля по недопущению и пресечению возможных налоговых правонарушений, систему мер по обеспечению прав налогоплательщиков и, в то же время, создание для них максимально комфортных условий функционирования, способствующих осуществлению хозяйственной деятельности и удобства уплаты налогов и сборов.
В.А. Красницкий [8]	Управление государством процессом взаимодействия между участниками налоговых отношений.
О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев [9]	Динамически развивающаяся система управления налоговыми отношениями, координирующая деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики.
И.А. Майбуров [12]	Процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.
М.В. Мишустин [10]	Осуществляемое бюрократией как организационной формой рационально-правовой власти управление системой организации отношений между налогоплательщиками и органами управления, заключающееся в контроле за соблюдением норм и правил, регулирующих налоговые отношения и их технологию.
О.А. Ногина [15]	Комплекс мер, направленных на полную и своевременную уплату всех налогов в максимальном объеме при минимальных издержках.
М.Т. Оспанов [16]	Осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий, установленных ей государством и налоговым законодательством.
В.Г. Пансков [17]	Управленческая деятельность государства и местных органов по налоговому планированию, формированию и совершенствованию системы налогов и сборов, контролю за соблюдением налогового законодательства и соблюдением прав и обязанностей участников налоговых отношений.
И.А. Перонко [18]	Система управления государством налоговыми отношениями, а налоговые отношения предстают предметом налогового администрирования.
Авторы учебника под редакцией М.В. Романовского, О.В. Врублевской [14]	Частная подсистема управления налогообложением, в виде разработки мероприятий, реализующих фискальную и регулирующие функции налогов, которым занимаются преимущественно налоговые органы и Министерство финансов.
Г.Я. Чухнина [19]	Организация и осуществление эффективной деятельности субъектов налогового контроля.

По вопросам содержания понятия налогового администрирования и сферы его применения существуют разные научные школы, например, Гончаренко Л.И. выделяет четыре школы [5, с. 31]:

- налоговое администрирование отождествляется с управлением налогообложением (управлением налоговыми отношениями) (управлением налоговой системой) (Перонко И.Д., Ханафеев Ф.Ф., Миронова О.А., Майбуров И.А.);

- под налоговым администрированием понимается либо государственное управление налогообложением, либо налоговый менеджмент в зависимости от субъектов, его осуществляющих (государственные органы или налогоплательщики) (Князева О.В., Бутыльков М.Л., Юткина Т.Ф.);

- содержание налогового администрирования приравнивается к правовому регулированию взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами (Кузнецов В.П., Аронов А.В., Кашин В.А.);

- налоговое администрирование практически отождествляется с контролем налоговых органов (Дадашев А.З., Лобанов А.В., Орлов М.Ю.).

Таким образом, на сегодняшний день не существует не только законодательного определения, но и общего, однозначного определения «налоговое администрирование», точки зрения ученых по данному вопросу различны, несмотря на то, что трактовка содержания налогового администрирования достаточна широка.

Сущность налогового администрирования состоит в управлении налоговыми отношениями на основе стратегических целей и тактических задач принятой налоговой политики при участии различных структур органов власти. Основой успешного процесса налогового администрирования является повышение эффективности деятельности налоговых органов.

Исполнение налоговой политики государства, которая проводится в отношении всех участников правоотношений, регулируемых налоговым законодательством по обеспечению стабильного уровня налоговых поступлений в бюджетную систему, является *целью налогового администрирования*.

Основными задачами налогового администрирования являются:

- эффективный контроль и обеспечение исполнения налогового законодательства;
- разработка методик и технологий уплаты налогов (сборов), информирование о правилах налогообложения и их разъяснение;
- обеспечение неотвратимости выявления налоговых нарушений, применения санкций, взыскание в полной сумме причитающихся к уплате налогов;
- формирование у налогоплательщиков понимания необходимости добровольного исполнения налоговых обязанностей и повышения самодисциплины;
- уменьшение уровня затрат на исполнение налогового законодательства для государства и для налогоплательщиков [20, с. 177].

У налогового администрирования, как и у каждой науки, есть свой предмет и метод.

Предметом налогового администрирования являются налоговые отношения, обеспечивающие поступление денежных средств в бюджеты всех уровней за счет налоговых платежей.

Объектом налогового администрирования в целом является совокупность отношений между налоговыми администраторами и налогоплательщиками, возникающих по поводу создания условий и обеспечения полноты и своевременности уплаты в соответствии с законодательством установленных налогов и сборов [20, с. 176].

Методом налогового администрирования является совокупность способов и приемов управления, используемых в системе налоговых органов, для реализации налоговой политики государства и его функций, обеспечивающих государственное регулирование экономики [21, с. 180].

В качестве основных функций налогового администрирования выделяют налоговое планирование, учет, налоговый контроль, анализ и налоговое регулирование.

Налоговое планирование состоит в экономическом обосновании налоговых поступлений в бюджетную систему страны. Рассматривать налоговое планирование можно с двух сторон: во-первых, со стороны уполномоченных органов, деятельность которых направлена на выявление налогового потенциала экономики страны и его использование в фискальных целях и, во-вторых, со стороны налогоплательщиков, основной задачей которых является снижение налоговых платежей.

Налоговое планирование обеспечивает решение следующих основных задач [11, с. 14]: оценка налогового потенциала по уровням бюджетной системы; прогнозирование налоговых поступлений; формирование и утверждение бюджетов по налогам; разработка контрольных заданий по уровням бюджетной системы; распределение налоговых ставок и льгот. Различают три вида налогового планирования: стратегическое, тактическое и оперативное.

Учет является одной из основных функций налогового администрирования, основной целью которого является информационное обеспечение всех уровней управления достоверной учетно-аналитической информацией.

Налоговый контроль является важнейшим условием эффективного налогового администрирования и отражением его содержания, призван обеспечить соблюдение законодательства о налогах и сборах.

Субъектами налогового контроля выступают Федеральная налоговая служба РФ, Государственный таможенный комитет РФ, их территориальные органы, органы внутренних дел. Объектом налогового контроля являются налогоплательщики [11, с. 16].

На состояние и эффективность налогового контроля оказывают влияние такие факторы, как величина налоговой нагрузки, уровень развития налогового законодательства, уровень обеспечения деятельности налоговых органов (методологический, технический и информационный) и другие.

Выделяют следующие формы налогового контроля: предварительный, текущий, последующий. Контроль за регулированием налоговых споров в нормативных документах ФНС России получил название «налоговый аудит».

Анализ в системе налогового администрирования можно рассматривать в двух направлениях:

- анализ финансовый макроэкономический, позволяющий комплексно характеризовать и оценивать налоговый потенциал региона;
- анализ микроэкономический (внутренний), комплексно характеризующий и оценивающий не только деятельность налоговых органов, но и налоговый потенциал налогоплательщика [21, с. 182].

Налоговое регулирование представляет собой совокупность мер государственного вмешательства в ход выполнения налоговых обязательств, решает задачи, направленные на построение оптимальной налоговой системы.

Основные подходы к регулированию налоговых правоотношений в России закреплены налоговым законодательством, которое включает в себя Налоговый кодекс Российской Федерации, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и органов исполнительной власти [11, с. 19].

Налоговое регулирование реализуется в форме изменения срока уплаты налога и сбора, в форме налоговых льгот и в форме привлечения ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Выделяют стимулирующие (налоговые каникулы, налоговые вычеты, отсрочки, рассрочки по уплате налогов, инвестиционный налоговый кредит) и дестимулирующее (штрафы, повышение налоговых ставок, отмена налоговых льгот) методы налогового регулирования.

Исходя из особенностей Российской Федерации, в процессе эволюции налогового администрирования Алехин С.И справедливо выделяет три этапа развития современной налоговой системы страны [2], характеристика которых представлена в табл. 2.

Таблица 2

Этапы развития современной налоговой системы страны

Этапы	Характеристика
Первый этап (вплоть до вступления в действие НК РФ в 1999 г.)	Налоговое администрирование осуществлялось на основании обобщенных характеристик налогового процесса, т.е. весьма слабым учетом особенностей ситуаций, в которых оказывались предприятия. В ходе налогового администрирования налоговые органы играли роль контролирующих органов, которые оценивали результаты налогового процесса с учетом требований налогового законодательства и обобщенного опыта работы инспекций. Инспекции являлись исполнительными органами, непосредственно взаимодействующими с налогоплательщиками.
Второй этап (2000-2004 гг.)	Налоговое администрирование осуществлялось с элементами реализации дифференцированного подхода налоговых органов к различным категориям налогоплательщиков. Реализация данного подхода потребовала уточнения процесса налогового администрирования и дополнительной регламентации действий налоговых органов, их законодательного обоснования и своевременной модификации. Это привело к необходимости изменения взаимодействия региональных налоговых органов и инспекций местного уровня. Система налогового администрирования данного этапа имела два уровня управления: первый уровень отражал с учетом соответствующих прямых и обратных связей взаимодействие инспекций и налогоплательщиков, второй уровень был обусловлен участием региональных управлений.
Третий этап	Данный этап обусловлен стратегией открытых налоговых отношений, реализуемой ФНС России. основополагающим событием данного этапа является приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333 «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». В соответствии с этим приказом важнейший элемент налогового контроля – планирование выездных налоговых проверок – объявлен общедоступным процессом, построенным на отборе налогоплательщиков для проведения этих проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения (ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов).

В настоящее время система налогового администрирования не обеспечивает должного уровня эффективности деятельности налоговых органов, сохраняется тенденция уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов и сборов. Практика показывает, что проблемы с администрированием начинаются уже с регистрации учета налогоплательщиков налоговыми органами.

На рисунке представлены основные проблемы налогового администрирования с позиции государства и налогоплательщика.

Необходимо отметить, что проблемы в налоговом администрировании на всех уровнях приводят к увеличению налоговых правонарушений, снижению объемов поступлений налогов в бюджеты и разбалансированности действий уполномоченных государственных органов. Проблемы, возникающие на всех стадиях налоговых отношений, следует и выявлять, и решать своевременно.

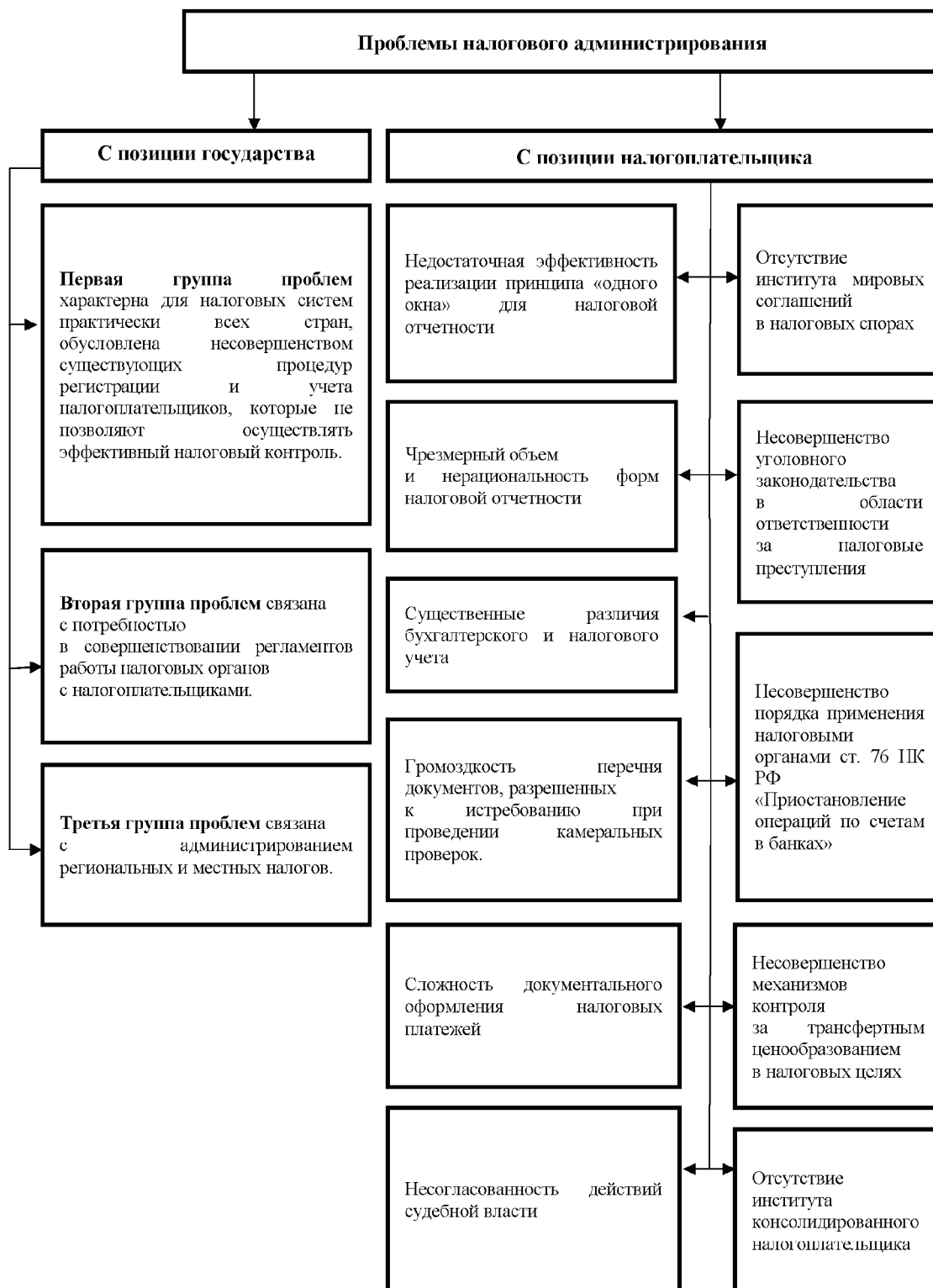


Рис. Проблемы налогового администрирования (составлено автором на основании [5, с. 330-344])

Для совершенствования налогового администрирования необходимо выделить следующие направления:

- разъяснительная работа по применению налогового законодательства;
- совершенствование форм и методов налогового контроля;
- создание максимально комфортных процедур налогового администрирования для добросовестных налогоплательщиков;

- повышение качества обслуживания налогоплательщика;
- повышение эффективности работы налоговых органов с возможным переходом на балльную оценку деятельности работников;
- разработка и применение мер стимулирования работников налоговых органов;
- модернизация налоговых органов, развитие информационных технологий, совершенствование различных электронных сервисов, направленных на повышение открытости и упрощение налоговых процедур;
- борьба с противозаконным уклонением от налогов и сборов;
- скоординированная работа уполномоченных ведомств по обмену данными с налоговыми органами.

Полагаем, что представленные направления по совершенствованию налогового администрирования обеспечат решение задачи по устойчивому формированию доходов бюджетов всех уровней в полном объеме.

Список литературы

1. Абрамчик Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля // Финансовое право, 2005, № 6. – С. 12.
2. Алехин С.Н. О развитии налогового администрирования в Российской Федерации. // Финансы и кредит, 2011, № 33 (465). – С. 45-50.
3. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. – М.: Экономист, 2006. – С. 21.
4. Артеменко Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. – Ростов-на-Дону, 2011. – С. 78.
5. Гончаренко Л.И. Методология налогообложения и налогового администрирования коммерческих банков России. Автореферат диссертации на соискание ученой степени д.э.н. – М., 2009. – 45 с.
6. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 2002. – С. 4.
7. Иванова Е.А. Роль налогового контроля в механизме регулирования системы налогового администрирования. Актуальные проблемы совершенствования учетно-аналитической, аудиторской и контрольной деятельности. – Абакан: ХГУ им. Н.Ф. Катапова, 2006. – С. 49.
8. Красницкий В.А. Налоговая политика в условиях рыночной экономики в Российской Федерации. Автореферат диссертации на соискание ученой степени д.э.н. – М., 2009. – С. 36.
9. Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование. – М.: Издательство Омега-Л, 2005. – С. 33.
10. Мишустин М.В. Информационно-технологические основы государственного налогового администрирования в России: Монография. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – С. 18-19.
11. Налоговое администрирование: Учебник / Н.А. Дорофеева, А.В. Брилон, Н.В. Брилон. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2013. – 296 с.
12. Налоги и налогообложение: учебник под ред. И.А. Майбурова, 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – С. 88.
13. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов под ред. И.А. Майбурова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.
14. Налоги и налогообложение / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2000. – С. 334.
15. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб.: Питер, 2002. – С. 14.
16. Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. – СПб.: УЭФ, 1997. – С. 289.
17. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавров. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2012. – С. 242.

18. Перонко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник, 2000, № 10. – С. 33.
19. Перекрестова Л.В., Чухнина Г.Я. Реформирование системы налогового контроля в РФ. – Волгоград: ВолГУ, 2001. – С. 86.
20. Федоровская М.А. Налоговое администрирование как форма управления. // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета, 2011, № 2. – С. 176-178.
21. Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование как система управления налоговыми отношениями. // Экономические науки, 2008, 7 (44). – С. 180-185.
22. Хочуев В.А. Становление и развитие налогового администрирования в Российской Федерации. Диссертация на соискание ученой степени д.э.н. – М., 2010. – 364 с.

Evstafieva A.Kh. – candidate of economical sciences, associate professor

E-mail: evalsu@yandex.ru

Kazan State University of Architecture and Engineering

The organization address: 420043, Russia, Kazan, Zelenaya st., 1

Theoretical bases of tax administration

Resume

Tax administration is the most important element of tax process and consists in management of the tax relations with the assistance of various structures of authorities.

Research of a problem of tax administration is directly connected with increase of efficiency of tax system as well as high-quality improvement of tax collecting and tax interrelations.

Shortcomings of tax administration lead to sharp decrease in receipts of taxes in the budget, increase probability of tax offenses.

Successful tax administration provides not only favorable changes in economy, but also promotes improvement of investment climate in the country and its regions.

Tax administration needs continuous improvement, for the purpose of creation of optimum balance of the rights and duties of taxpayers and the state represented by tax authorities that on the one hand, to relieve taxpayers of excessive administrative influence, and with another – to keep behind tax authorities of power on control of observance of the legislation on taxes and fees.

Thus, competently balanced and effective tax administration combining interests and the states and taxpayers, is the most important component of economic, social and political transformations in the country.

Keywords: tax administration, tax system, institutionalism, tax relations, functions of tax administration, problem of tax administration.

References

1. Abramchik L.Ya. Tax administration in system of financial control // the Financial right, 2005, № 6. – P. 12.
2. Alekhin S.N. About development of tax administration in the Russian Federation. // Finance and the credit, 2011, № 33 (465). – P. 45-50.
3. Aronov A.V., Kashin V.A. Tax policy and tax administration: studies. grant. – M.: Economist, 2006. – P. 21.
4. Artemenko D.A. Tax administration in Russia: mechanism and modernization directions. The thesis on competition of a scientific degree of the Doctor of Economics. – Rostov-on-Don, 2011. – P. 78.
5. Goncharenko L.I. Methodology of the taxation and tax administration of commercial banks of Russia. The thesis abstract on competition of a scientific degree Dr. Econ. Sci. – M., 2009. – 45 p.

6. Dadashev A.Z., Lobanov A.V. Tax administration in the Russian Federation. – M.: Book world, 2002. – P. 4.
7. Ivanov E.A. Role of tax control in the mechanism of regulation of system of tax administration. Actual problems of improvement of registration and analytical, auditor and control activity. – Abakan: HGU of Katapov, 2006. – P. 49.
8. Krasnitsky V.A. Tax policy in the conditions of market economy in the Russian Federation. The thesis abstract on competition of a scientific degree Dr. Econ. Sci. of M., 2009. – P. 36.
9. Mironova O.A., Hanafeev F.F. Tax administration. – M.: Publishing house of Omega-L, 2005. – P. 33.
10. Mishustin M.V. Information and technological bases of the state tax administration in Russia: Monograph. – M.: YuNITI-DANA, 2005. – P. 18-19.
11. Tax administration: Textbook / N.A. Dorofeyeva, A.V. Brilon, N.V. Brilon. – M.: Publishing and trade corporation «Dashkov and To», 2013. – 296 p.
12. Taxes and taxation: the textbook under the editorship of I.A. Mayburova. 5th prod. reslave. and additional. – M.: YuNITI-DANA, 2012. – P. 88.
13. Tax policy. Theory and practice: the textbook for undergraduates under the editorship of I.A. Mayburov. – M.: YuNITI-DANA, 2010. – 519 p.
14. Taxes and the taxation / under the editorship of M.B. Romanovsky, O.V. Vrublevskaya. – SPb.: St. Petersburg, 2000. – P. 334.
15. Nogina O.A. Tax control: theory questions. – SPb.: St. Petersburg, 2002. – P. 14.
16. Ospanov M.T. Tax reform and harmonization of the tax relations. – SPb.: UEF, 1997. – P. 289.
17. Panskov V.G. Taxes and taxation: theory and practice: the textbook for bachelors. 3rd prod. reslave. and additional. – M.: Publishing house of Yurayt, 2012. – P. 242.
18. Peronko I.A., Krasnitsky V.A. Tax administration // Tax messenger, 2000, № 10. – P. 33.
19. Perekrestova L.V., Chukhnina G.Ya. Reforming of system of tax control in the Russian Federation. – Volgograd: VOLGA, 2001. – P. 86.
20. Fedorovsky M.A. Tax administration as form of government. // Messenger of the Saratov state social and economic university, 2011, № 2. – P. 176-178.
21. Hanafeev F.F. Tax administration as control system of the tax relations. // Economic sciences, 2008, 7 (44). – P. 180-185.
22. Hochuyev V.A. Formation and development of tax administration in the Russian Federation. The thesis on competition of a scientific degree Dr. Econ. Sci. – M., 2010. – 364 p.