

Т.Я. Сильвестрова, С.Ю. Гурова
Л.А. Большова, Я.Г. Шипеев

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ КАК МЕХАНИЗМ РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ГОСУДАРСТВА

Монография

RU
Science
RU-SCIENCE.COM

Москва
2024

УДК 336.2
ББК 65.261.4
С36

Рецензенты:

- Г.В. Калинина**, проф., д-р филос. наук,
О.А. Галочкина, проф., д-р экон. наук

Авторы:

- Т.Я. Сильвестрова**, зав. кафедрой экономики Чебоксарского кооперативного института (филиала) Российского университета кооперации, канд. экон. наук, д-р филос. наук, проф.,
С.Ю. Гурова, доц. кафедры экономики Чебоксарского кооперативного института (филиала) Российского университета кооперации, канд. экон. наук,
Л.А. Большова, ст. препод. кафедры экономики Чебоксарского кооперативного института (филиала) Российского университета кооперации,
Я.Г. Шипеев, ст. препод. Чебоксарского кооперативного института (филиала) Российского университета кооперации, финансовый директор ООО «Иструм»

Сильвестрова, Тамара Яковлевна.

С36 Налоговое администрирование как механизм регулирования налоговой политики государства : монография / Т.Я. Сильвестрова, С.Ю. Гурова, Л.А. Большова, Я.Г. Шипеев. — Москва : РУСАЙНС, 2024. — 104 с.

ISBN 978-5-466-06021-8

Объектом исследования является институт администрирования налогов в целом и его основной элемент – налоговый контроль. Предметом исследования выступают налоговые отношения, складывающиеся в процессе администрирования налогообложения между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в анализе и обобщении различных теорий и методологий налогового администрирования и выдвижении на этой основе соответствующих предложений.

Для работников налоговых органов, налоговиков-теоретиков, магистрантов и аспирантов, изучающих вопросы организации налогового администрирования в Российской Федерации.

УДК 336.2
ББК 65.261.4

- © Сильвестрова Т.Я., Гурова С.Ю.,
Большова Л.А., Шипеев Я.Г., 2024
© ООО «РУСАЙНС», 2024

ISBN 978-5-466-06021-8

Оглавление

Введение	4
Глава 1 Теоретические основы организации налогового администрирования как механизма налоговой политики государства	9
1.1. Исследование понятийного аппарата категории «налоговое администрирование».....	9
1.2. Институт налогового администрирования: становление, развитие и особенности функционирования	17
1.3. Актуальные проблемы налогового администрирования в Российской Федерации	32
Глава 2 Оценка системы налогового администрирования по результатам деятельности налоговых органов региона (на материалах УФНС России по Чувашской Республике)	43
2.1. Оценка деятельности УФНС России по Чувашской Республике по мобилизации доходов бюджетов разных уровней	43
2.2. Оценка результатов налогового контроля по данным УФНС России по Чувашской Республике	59
Глава 3 Возможные направления повышения эффективности налогового администрирования в Российской Федерации	70
3.1. Использование института налогового консультирования как инструмента налогового администрирования	70
3.2. Пути совершенствования налогового администрирования как фактор повышения эффективности налоговой политики государства.....	82
Заключение	86
Список использованных источников	89

Введение

Актуальность темы исследования

Налоговая политика Российской Федерации продолжает выбранный курс на выработку эффективной и устойчивой налоговой системы, обеспечивающую полноту налоговых поступлений в федеральный бюджет. Ежегодно этот курс поддерживается в посланиях Президента Российской Федерации Федеральному Собранию.

Однако, несмотря на все меры по усовершенствованию механизмов налоговой системы РФ, она остается громоздкой, малоэффективной и разбалансированной¹. Такая ситуация во многом объясняется особенностями ее становления и развития. Российская налоговая система формировалась в условиях распада Советского Союза, а соответственно, единого народно-хозяйственного комплекса. В этих условиях, налоговая политика носила чисто фискальный характер, не учитывающий реальную платежеспособность хозяйствующих субъектов. Частые изменения в налоговом законодательстве (не в пользу налогоплательщиков) приводили к массовому уклонению от налогообложения, «росту «теневому» бизнеса, а налоговые органы рассматривались как оппозиция, с которой невозможно достичь компромисса. Сложившаяся ситуация требовала кардинальных преобразований как налоговой системы в целом, так и формирующих ее элементов, в большей мере, налогового администрирования.

Сегодня в России проводится масштабная налоговая реформа, направленная на развитие налоговой системы, приближение ее к образцам лучшей мировой практики. Одним из ключевых направлений реформы является повышение эффективности налогового администрирования.»²

В Налоговый кодекс вносятся поправки и дополнения, уточнения и ссылки на другие законы налоговое законодательство вносятся поправки и дополнения, направленные на повышение эффективности налоговых проверок, особенно выездных.

¹ Примечание: Здесь имеется в виду соблюдение баланса интересов государства и налогоплательщиков в процессе налоговых отношений.

² *Ефремова Т.А.* Повышение эффективности налогового администрирования как необходимое условие развития налоговой системы. М.: Налоги-Журнал №2.-2017. С.27-31.

К примеру, в 2006 г. принятие Федерального закона N 137-ФЗ³ позволило уладить проблемы рассогласованности налоговых органов и налогоплательщиков в процессе проведения налогового контроля, истребования документов у налогоплательщика в ходе выездных налоговых проверок, а также взыскания недоимки. В налоговое законодательство были внесены поправки, ясно выставляющие сроки для налогоплательщиков при истребовании документов. Целью проведенных мероприятий явилось обеспечение баланса прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов.⁴

В 2007 году ФНС России была принята Концепция планирования выездных налоговых проверок,⁵ что позволило ввести современные подходы в налоговое администрирование и в методику проведения налоговых проверок, реализовать системный подход к налоговому контролю за счет усиления его аналитической составляющей. Благодаря данной Концепции налогоплательщики получили возможность предварительно оценивать вероятность проведения у них контрольных мероприятий в соответствии с 12 критериями риска, размещенными в открытом доступе. Итогами явились постепенное сокращение количества выездных проверок и рост их качественной составляющей – результативности и суммы доначислений, приходящихся на 1 результативную проверку. Тем не менее, проблемы остаются, возникают новые вопросы, требующие скорейших ответов.

Объектом исследования является институт администрирования налогов в целом и его основной элемент – налоговый контроль.

Предметом исследования выступают налоговые отношения, складывающиеся в процессе администрирования налогообложения между государством, в лице налоговых органов и налогоплательщиками.

В ходе изучения вопросов организации налогового администрирования как многогранной системы с постоянно формирующимися новыми характеристиками в качестве теоретико-методологической основы в работе использованы труды отечественных и зарубежных уче-

³ Федеральный закон от 27.07.2006 N 137-ФЗ (ред. от 03.07.2016) "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". Источник: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61787/.

⁴ *Ефремова Т.А.* Повышение эффективности налогового администрирования как необходимое условие развития налоговой системы. М.: Налоги-Журнал №2.-2017. С.27-31.

⁵ Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок". Источник: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/.

ных: К.Р. Макконелла, С.Л. Брю, А. Вагнера, Дж. Кейнса, А. Лаффера, А. Маршалла, Д. Рикардо, А. Смита, М. Фридмана, Л. Эрхарда, И.И. Янжул и др.

Проблемы организации налогового администрирования и контроля исследованы в работах современных российских ученых: П.В. Акинин, М.В. Аликаева, В.А. Арсеньева, А.В. Аронов, Э.Б. Алиева, Д.А. Артеменко, С.В. Барулина, А.В. Брызгалина, Н.Г. Варакса, Е.С. Вылковой, Л.И. Гончаренко, В.В. Гусева, В.А. Кашина, Е.Ф. Киреевой, А.П. Кириенко, И.И. Кучерова, И.А. Майбурова, Н.И. Малис, О.А. Мироновой, О.А. Ногиной, В.Г. Панскова, А.И. Пономарева, М.Р. Пинской, М.В. Романовского, Сильвестровой Т.Я., Н.Х. Токаева, Д.Г. Черника, Т.Ф. Юткиной.

Теоретико-методологические вопросы оптимизации налогообложения, привлечения к налоговой ответственности, механизмов управления налоговыми рисками и разработке показателей оценки эффективности деятельности налоговых органов рассматривались такими исследователями, как: С.Н. Алехина, В.Р. Берник, М.А. Богатырев, А.С. Гринкевич, В.Г. Гираев, И.А. Иванов, А.Т. Измайлов, Г.А. Ефремова, Е.А. Ермакова, М.В. Коршунова, В.М. Ксенда, С.В. Никулина, А.И. Погорлецкий, И.Р. Пайзулаев, М.А. Федоровская, А.Т. Щербинин, Н.И. Ящинина и др.

Тем не менее, при всей полноте проведенных исследований, ряд концептуальных положений и выводов, а также практических разработок требуют более тщательного изучения.

Недостаточно изученными остаются проблемы оценки качества и эффективности работы налоговых органов. Современная концепция налогового администрирования направлена на своевременное выявление налоговых нарушений со стороны налогоплательщиков и на взаимодействие организаций и физических лиц с налоговыми органами. Однако фактическое влияние доверительных отношений налоговых органов к налогоплательщикам на соблюдение налогового законодательства практически не изучено.

Более тщательного исследования требуют проблемы применения обеспечения налоговых служб информацией для эффективной организации налогового контроля.

Цель исследования – обобщить теоретические выкладки ученых-налоговедов, касающиеся организации налогового администрирования в РФ и разработать механизмы повышения его эффективности.

Задачи исследования:

- рассмотреть теоретические вопросы налогового администрирования, уточнить его значение и сущность;
- оценить эффективность деятельности налоговых органов и проанализировать результативность налогового контроля;
- на основе анализа организации налогового администрирования, предложить направления совершенствования налоговой политики государства, обеспечивающие результативность функционирования института налогового администрирования на современном этапе развития экономики.

Информационную базу исследования составили данные Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, аналитические данные УФНС России по Чувашской Республике, статистические данные Службы государственной статистики Российской Федерации, Министерства Финансов Российской Федерации, результаты научно-практических исследований, интернет-ресурсы.

Научная новизна исследования:

1. Предложена авторская трактовка категории «налоговое администрирование», «налоговый контроль», открывающие основы этих понятий и уточняющих их сущность позиции информационной составляющей, консультационной, профилактической и разъяснительной деятельности налоговых органов.

2. Разработаны критерии оценки эффективности работы налоговых органов, практическое использование которых будет способствовать повышению эффективности налогового администрирования.

3. Обоснована зависимость уплаты налоговых платежей от проведения информационно-консультационной работы налоговых органов, позволяющая изменить отношения налогоплательщиков к налоговым администраторам и повысить налоговую культуру общества.

4. На основе проведенного анализа показателей налогового администрирования в Чувашской Республике выделены факторы, тормозящие его развитие. Например, отмечается завышенная степень штрафов и пени в доначислениях по результатам налоговых проверок; недостаточная развитость информационных услуг и предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков; слабость межведомственного взаимодействия налоговых администраторов

5. Предложены мероприятия повышения эффективности налогового администрирования, заключающиеся в развитии института налогового консультирования не только на базе налоговых органов, но и в

учебных заведениях региона, например, в системе высшего образования. Рекомендовано внесение в учебные планы Чебоксарского института кооперации дисциплин по налогам и налогообложению для обучающихся по всем направлениям и профилям с целью выработки налоговой культуры населения. Налоговым органам рекомендовано повышать уровень информационных и консультационных услуг, оказываемых налогоплательщикам на базе не только инспекций, но и в общественно массовых местах, так как это способствует пресечению нарушений налогового законодательства, снижению уровня задолженности и росту налоговых поступлений в бюджеты разных уровней, достижению баланса интересов участников налоговых отношений в процессе организации и функционирования налогового администрирования.⁶

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в анализе и обобщении различных теорий и методологий налогового администрирования, и выдвижении на этой основе соответствующих предложений, которые нашли отражение в третьей главе монографии.

Отдельные разделы работы могут послужить базой для дальнейших исследований в области организации налогового администрирования в РФ.

Исследование выполнено на кафедре экономики экономического факультета Чебоксарского кооперативного института (филиала) Российского университета кооперации. Основные выводы и предложения, изложенные в монографии, и их аргументация изложены в опубликованных научных статьях авторов.⁷

Монография состоит из введения, трех глав основного текста, заключения, приложений и списка использованной литературы, включающего 159 наименований. Общий объем монографии 156 страниц, графический материал включает 14 таблиц и 12 рисунков.

⁶ *Сиражудинова С.И.* Повышение эффективности налогового администрирования на современном этапе. Автореферат дисс ... кандидата экономических наук. Владикавказ. 2017

⁷ *Гурова С.Ю., Воробьева Т.Ю.* Налогооблагаемый минимум: налоговая льгота или жизненная необходимость. Научно-технический журнал «Вестник Российского университета кооперации». - № 2 (28) 2017.- С. 21-24.

С.Ю.Гурова, Т.Ю. Воробьева Сущность категории «налоговое администрирование» в исследованиях ученых-налоговедов Научно-технический журнал «Вестник Российского университета кооперации». - № 1 (31) 2018.- С. 14-17

Глава 1

Теоретические основы организации налогового администрирования как механизма налоговой политики государства

1.1. Исследование понятийного аппарата категории «налоговое администрирование»

Институциональным условием успешной реализации реформ, проводимых государством на разных уровнях управления, является рациональная налоговая политика, обеспечивающая выполнение налогами как фискальной, так и регулирующей функции. Считается, что ключевой основой устойчивого образования налоговых доходов бюджетной системы является наличие эффективной системы налогового администрирования. Поскольку понятие «налоговое администрирование» является относительно новым, на основе изучения теоретических выкладок исследователей природы и сущности налогов попытаемся раскрыть его содержание и уточнить сущность. В своей работе «Закон о налоговом администрировании, или новые правила игры на налоговом поле»⁸ в 2006 году А.В. Брызгалин задается вопросом, приживется ли в России термин «налоговое администрирование». Сегодня мы видим, что «прижился», хотя и не имеет точного определения.

Отметим, что в Налоговом кодексе определение понятия «налоговое администрирование» отсутствует. В ст. 82 НК РФ дается определение налогового контроля, который является одним из инструментов налогового администрирования.⁹

В исследованиях современных ученых категория «налоговое администрирование» с некоторыми нюансами определяется как система мероприятий по проведению налогового контроля и применению мер

⁸ Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Закон о налоговом администрировании, или новые правила игры на налоговом поле (краткий анализ основных изменений, внесенных в НК РФ Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ) - "Налоги и финансовое право", 2006 г. Система ГАРАНТ: <http://base.garant.ru/5311692/#ixzz518HxHGM0>.

⁹Примечание: Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом.

налоговой ответственности. Например, некоторые ученые толкуют понятие «налоговое администрирование» как систематическую деятельность налоговых органов, направленную лишь на контроль за исчислением и своевременным внесением налоговых платежей в бюджет». ¹⁰ Другие налоговеды упрощают это определение до «совокупности мер, направленных на своевременную и полную оплату налогов с наименьшими затратами». ¹¹

Таким образом, с одной стороны, «налоговое администрирование – это управленческий процесс, с другой – контроль за своевременной уплатой налогов и сборов в бюджет». ¹² В этой связи Золотарева А.Б. объединяет два толкования и рассматривает налоговое администрирование как «комплекс процедур и мероприятий, обеспечивающих реализацию государством управленческой функции в налоговой сфере». ¹³

Иванов А.Г. определяет налоговое администрирование как «регламентированную законодательством организационно-управленческую деятельность государственных органов, обеспечивающую возникновение, изменение и прекращение налоговых обязательств, с одной стороны, и мобилизацию налоговых доходов бюджета, с другой». ¹⁴

О.А. Миронова и Ф.Ф. Ханафеев рассматривают налоговое администрирование как «систематически развивающуюся совокупность системы налогового менеджмента в рыночных условиях». ¹⁵

Казова З.М. определяет налоговое администрирование, как «деятельность налоговых органов, обеспечивающую выполнение норм налогового и смежного с ним законодательства, своевременное выполнение налоговых обязательств, анализ и оценку результативности налогового производства и контрольных мероприятий, а также разработку направлений модернизации действующего механизма исчисления налогов, аналитических процедур и методического инструментария налогового контроля» ¹⁶

¹⁰ *Абрамчик, Л.Я.* Налоговое администрирование в системе финансового контроля / Л.Я. Абрамчик // Финансовое право. - 2013. - №6. - С. 13.

¹¹ *Ногина О.А.* Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб, 2002. – С.223.

¹² Абрамчик, Л.Я. там же.

¹³ *Золотарева А.Б.* Налоговое администрирование. Основные итоги реформы: В 3-х т. Т.1. Институт экономики переходного периода. – М.: ИЭПП, 2008. – С. 9-11.

¹⁴ *Иванов А.Г.* Понятие администрирования налогов // Финансовое право. – 2005. – № 9.– С. 40.

¹⁵ *Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф.* Налоговое администрирование. – М.: Омега-Л., 2009. – С.123.

¹⁶ *Казова З.М.* Налоговое администрирование и налоговый контроль / З.М. Казова // Научные известия. - 2015. - №1. - С.81-85

На наш взгляд, несколько, объемное определение, хотя подчеркивает особую роль налоговых органов как главного налогового администратора.¹⁷

По мнению Пономарев А.И., «налоговое администрирование представляет собой комплексное понятие, к определению которого необходимо применять системный подход. В связи с чем, в теории и на практике в настоящее время его содержание имеет широкое значение: от процесса управления налоговой системой до контрольной деятельности налоговых органов».¹⁸

Кузьмин М.А. налоговое администрирование рассматривает с позиции системного подхода, определяя его как «совокупность мер, механизмов и управленческих технологий, направленных на повышение результативности налоговой системы и стабильных налоговых доходов бюджета».¹⁹

По мнению А.И. Пономарева, С.В. Никулиной, К.К. Гойгереева понятие «налоговое администрирование» в широком понимании с позиции процессного подхода представляет собой механизмы приведения способов взимания налоговых платежей и связей между участниками налоговых отношений в полное соответствие с производственными отношениями и действующими в рыночных условиях формами хозяйствования. В узком смысле налоговое администрирование рассматривается как «организационно-управленческая деятельность налоговых органов, направленная на контроль за исполнением налогового законодательства и оценку результативности функционирования налоговой системы».²⁰

Налоговое администрирование призвано регулировать отношения между государством в лице налоговых органов и хозяйствующими субъектами, в которых ведущая роль отводится налогоплательщикам и обеспечению их налоговых интересов. Вследствие этого задачи налогового администрирования в сфере координирования интересов двух сторон целесообразно решать при активном взаимодействии органов государственной власти и общества.

¹⁷ Примечание: От эффективности работы налоговых органов зависит не только своевременное выявление и пресечение налоговых правонарушений, но и объемы мобилизованных бюджетных ресурсов.

¹⁸ Пономарев А.И., Игнатова Т.В., Богатырев М.А. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации. – М., 2009– С.123.

¹⁹ Кузьмин, М.А. Развитие концепции налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. эконом. наук: 08.00.10 / Кузьмин Михаил Анатольевич. – СПб., 2011.– С.12.

²⁰ Пономарев А.И., Никулина С.В., Гойгереев К.К. Актуальные проблемы налогового администрирования. – Ростов н/Д: Мини Тайп, 2011.– С.330.

Профессор Л.И. Гончаренко, всесторонне изучив научные позиции своих коллег в области налогового администрирования, сформулировал четыре составляющих компонента в определении налогового администрирования:

1. Администрирование налогов является частью управления налоговыми отношениями. Налоговое администрирование осуществляется налоговыми органами.

2. В отличие от налогового менеджмента администрирование налогов осуществляется фискальными органами власти, но в содержании наличествует регулирующий момент, обращенный к совершенствованию законодательства о налогах и сборах.²¹

3. Администрация налогов – это комплексное понятие, в основании которого находятся общепризнанные функции менеджмента: планирование и прогнозирование, контроль, регулирование и учет.²²

4. Контрольная составляющая администрации налогов обширнее определения понятия, предоставленного в НК РФ налоговому контролю.²³

С последним утверждением следует согласиться, так как функции налогового контроля в настоящее время гораздо шире, чем 5–10 лет назад.²⁴

Как отмечалось выше, в исследованиях современных ученых превалирует широкое понимание налогового администрирования, рассматривающего его как направленную на исполнение налоговых законов деятельность, а также деятельность уполномоченных органов власти, направленную на обеспечение функционирования эффективной системы налогообложения и контроля. Отметим, что в существующих определениях не сказано о важном направлении налогового администрирования – обеспечение добровольности уплаты налогов и сборов. В связи с этим, возникает необходимость применения особенной информационной среды для обеспечения практических задач налогового администрирования.²⁵ В свою очередь, комплекс методов и приемов апробирования информационного обеспечения, на основании которых исполнительные органы используют законное направление координации налоговых механизмов действий, включен в указанную информа-

²¹ Примечание: Приказы. Письма ФНС России.

²² Примечание: Например, планирование поступлений налогов в бюджет.

²³ Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // *Налоги и налогообложение*. – 2010. – № 2. – С.34.

²⁴ См. Приказ ФНС от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650.

²⁵ Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // *Налоги и налогообложение*. – 2010. – № 2. – С.34.

ционную среду, совершенствуя существующую ситуацию в экономике и управлении государством.²⁶

Обобщив вышесказанное можно определить «налоговое администрирование» как нечто среднее между процессом управления налоговой системой (налоговым менеджментом) и налоговым контролем».²⁷

Таким образом основным элементом налогового администрирования выступает налоговый контроль. Рассмотрим трактовку содержания налогового контроля различными учеными. Результаты исследования, относительно уточнения сущности налогового контроля, ранее были опубликованы нами в обзорной статье «Сущность категории «налоговое администрирование» в исследованиях ученых-налоговедов»²⁸

Ряд авторов под налоговым контролем понимает: «регламентированный нормативно-правовыми актами комплекс приемов и способов обеспечения соблюдения и исполнения налоговых законов и организации налогового производства»; «это специализированный (только в отношении налогов и сборов) надведомственный государственный контроль, сущность которого состоит не только в проверке соблюдения законодательства о налогах и сборах, но и в проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов»;²⁹ «налоговый контроль – это элемент финансового контроля и налогового механизма. Налоговый контроль пронизывает экономику по вертикали и горизонтали, обеспечивая соблюдение правил бухгалтерского учета и отчетности, законодательских основ налогообложения»³⁰

И.А. Майбуров основную цель налогового контроля сводит к минимизации или полному отсутствию (идеальный вариант) налоговых

²⁶ Сиражудинова С.И. Повышение эффективности налогового администрирования на современном этапе. Дисс. канд.экон. наук по специальности: 08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит. – Махачкала, 2017. – 21 с.

²⁷ Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование: дискуссионные вопросы понятийного аппарата // Вопросы теории и практик и налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов кафедры «Налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ. – 2005. – С.5-7.

²⁸ С.Ю.Гурова Сущность категории «налоговое администрирование» в исследованиях ученых-налоговедов. С.Ю.Гурова, Т.Ю. Воробьева// Научно-технический журнал «Вестник Российского университета кооперации». - № 1 (31) 2018.- С. 14-17.

²⁹ Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налог и налогообложение. – 2010. – № 2. – С.34.

³⁰ Источник: тот же.

правонарушений в государстве, их оперативному выявлению и пресечению.³¹

Приведенные определения сводятся к реализации основной функции налогов – фискальной.

Поролло Е.В. характеризует контрольную деятельность налоговых органов несколько иначе – как с точки зрения функциональности государственного управления экономикой, так и с точки зрения разработки и исполнения мероприятий, направленных на соблюдение требований налогового законодательства.³²

В статье 82 НК РФ налоговый контроль определяется как «деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Кодексом».³³

Нормативно-правовое закрепление понятие налогового контроля существенно облегчает оценку деятельности налоговых органов по мобилизации налоговых доходов бюджета и реализации контрольной функции. Однако, считаем, что данное понятие не в полной мере раскрывает экономическую сущность и назначение налогового контроля.

На самом деле основная цель налогового контроля заключается не просто в выявлении налоговых правонарушений и определении ответственности за их совершение, но и в своевременном предотвращении и профилактике таких нарушений.

Мусаева Х.М. отмечает, что «компетенции налоговых органов шире и многообразней и не сводятся исключительно к осуществлению контрольных мероприятий».³⁴

И.А. Майбуров основную цель налогового контроля сводит к минимизации или полному отсутствию налоговых правонарушений в государстве, их оперативному выявлению и пресечению.³⁵

³¹ Налоги и налогообложение. Учебник для вузов / под ред. И.А. Майбурова. – М.:ЮНИТИ ДАНА,2009.– С.124.

³²Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. –М.:«Экспертное бюро», 1996. – С. 7.

³³Налоговый кодекс Российской Федерации (в актуальной редакции)//Справочно-правовая система Консультант плюс// <http://www.consultant.ru/>.

³⁴Мусаева Х.М. Совершенствование институциональных основ налогового контроля / Экономика налоговых реформ/ Коллективная монография./Под ред. И.А. Майбурова, Л.Л. Тарангул, Ю.Б. Иванова.- М.: Ипень, Киев, Алерта (Украина), 2013 – с.289. <http://elibrary.ru/item.asp?id=19430641>.

³⁵Налоги и налогообложение. Учебник для вузов / под ред. И.А. Майбурова. – М.:ЮНИТИ ДАНА,2009.– С.124.

Е.Н. Герасимова определяет налоговый контроль как набор компетенций работников налоговых органов по проверке правильности исчисления, своевременной и полной уплаты налогов и сборов, своевременной идентификации правонарушений и возможности их оперативного устранения, а также по выявлению причин несоблюдения налогового законодательства участниками налоговых отношений³⁶

По нашему мнению, налоговый контроль – это комплекс мероприятий, направленных на своевременное и полное поступление денежных средств в бюджеты всех уровней.

Под «комплексом мероприятий» в данном контексте понимается учет и контроль налогоплательщиков, контроль за своевременностью и полнотой поступлений налогов в бюджет, выявление налоговых правонарушений, информационно-разъяснительная³⁷ деятельность налоговых органов, а также изучение опыта зарубежных стран в области налогового контроля.

Налоговое администрирование – это управленческая деятельность налоговых органов, направленная на организацию и обеспечение достаточного объема бюджетных доходов, покрывающего все расходы государства без лишнего давления на экономические субъекты, совершенствование законодательно-нормативной базы, профилактика нарушений налогового законодательства, а также оценка эффективности функционирования налоговой системы.

Исходя из сущности налогового администрирования, можно определить его цели – это не только повышение качества налогового контроля и профилактика налоговых правонарушений, но и совершенствование законодательно-нормативной базы, направленной на укрепление налоговых отношений между государством и налогоплательщиками.

Цели налогового администрирования, также как и методы его осуществления, являются динамичными. Они формируются под воздействием ряда внешних факторов, например. Экономической и социальной ситуации в стране. И в значительной мере обусловлены стратегическими задачами развития экономики страны.³⁸

³⁶ Сиражудинова С.И. К вопросу о сущности дефиниции «налоговый контроль» и резервов роста налоговых доходов / Х.М. Мусаева, С.И. Сиражудинова // Финансы и кредит. - 2013 – №8. – С. 72-73

³⁷ Примечание: Оформление информационных стендов в ИФНС в помощь налогоплательщикам, наполнение сайта ФНС, проведение различных семинаров, тренингов, повышение квалификации специалистов налоговых органов.

³⁸ Налоговый менеджмент./Под ред. Т.Я. Сильвестровой. – Чебоксары, 2013. – С. 11

Задачи налогового администрирования различны на макро- и микроуровне. К задачам государственного уровня относятся:

- оценка макроэкономических условий хозяйствования, показателей социально-экономического развития, используемых в процессе прогнозирования и регулирования общей экономической ситуации в стране;

- анализ и оценка фактических макроэкономических показателей, определение их отклонения от прогнозных значений, установление причин отклонения, а также разработка мероприятий, обеспечивающих эффективное функционирование налоговой системы;

- прогнозирование и планирование показателей налоговой политики, бюджетов различных уровней, показателей деятельности экономических субъектов по отраслям и сферам деятельности;

- расширение инструментов налогового стимулирования инноваций и инвестиций в экономику;

- модернизация элементов налоговой системы, обеспечивающих расширение налоговых потенциалов регионов;

- совершенствование налоговой системы государства.

Задачи налогового администрирования на микроуровне значительно скромнее, но не менее важны:

- обеспечение эффективного функционирования деятельности налоговых органов, качественного выполнения функций и полномочий должностными лицами;

- законодательно-правовая регламентация корпоративного налогового менеджмента;

- минимизация административных расходов, связанных с функционированием налоговых органов;

- расширение взаимодействия налоговых органов с другими государственными органами в пределах своих полномочий;³⁹

- создание определенной системы поиска и реализации новых управленческих решений в области налогообложения.

³⁹ Пономарев А.И. Актуальные проблемы налогового администрирования / А.И. Пономарев, С.В. Никулина, К.К. Гойгереев. – Ростов н/Д: Мини Тайп, 2011. – С. 26-27.

1.2. Институт налогового администрирования: становление, развитие и особенности функционирования

Налоговое администрирование является одним из важных составляющих налогового процесса – это данность. В эволюционном развитии современной налоговой системы выделяют несколько этапов развития налогового администрирования.

Первый этап выделяют в 90-е годы, когда был принят Закон «Об основах налоговой системы Российской Федерации»,⁴⁰ создана Государственная налоговая служба РФ. Система налогов выглядела следующим образом.

«Общегосударственные налоги и сборы, устанавливаемые на федеральном уровне:⁴¹ НДС, акцизы, подоходный налог с банков, подоходный налог со страховой деятельности, налог с биржевой деятельности, подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль предприятий, налоги на транспортные средства, таможенная пошлина».⁴²

Налоги и сборы на уровне субъектов были следующие: налог на имущество предприятий, лесной налог, плата за воду, забираемую промышленными предприятиями.

К местным налогом относились сбор за право торговли,⁴³ налог на рекламу, налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и компьютеров, лицензионные сборы.

Общеобязательные республиканские налоги и сборы республик в составе РФ и обязательные местные налоги и сборы: налог на имущество с физических лиц, земельный налог, регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью.⁴⁴

В процессе эволюции налогообложения ставки основных налогов изменялись многократно. К примеру, налог на прибыль предприятий в 1990- 1991 гг. взимался по ставке 17%, в 1992 – 1993 гг. – 32%, в 1994 – 1998 гг. ставка выросла до 35%. С 1 января 2009 года налог взимается по ставке 20%.

⁴⁰ Закон РФ от 27.12.1991 N 2118-1 (в актуальной редакции) "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

⁴¹Примечание: в НК РФ - федеральные налоги и сборы.

⁴² Рубан В.А. Теория и история налогообложения. Учебное пособие. Рубан В.А., Чимитова Н.В., Шутенков И.Ю. 2010. Изд-во: Восточно-Сибирский государственный университет технологий и управления (Улан-Удэ), 216 с.

⁴³ Примечание: С 2016 года сбор за право торговли установлен НК РФ для городов федерального назначения.

⁴⁴Примечание: в НК РФ – это местные налоги(кроме регистрационного сбора с предпринимателей).

При таком количестве налогов и сборов осуществление налогового администрирования сильно затруднялось. Ко всему прочему, субъекты РФ боролись за право самостоятельно устанавливать налоги и сборы на своих территориях, а также за нормы отчислений налогов в бюджеты. Борясь за свои суверенитеты и национальные права, республиканские и местные власти вводили подчас смешные налоги и сборы.⁴⁵ В результате во всех субъектах РФ сложилась различная налоговая система, которую следовало бы унифицировать.

Для налогового администрирования необходимо было осуществление комплексных характеристик с учетом ситуационных особенностей, в которых могли оказаться отдельные организации. На первом этапе управленческие решения регулировались на основании стандартных ситуаций в отношении всех категорий налогоплательщиков. Коллизии в налоговом законодательстве не позволяли полностью учитывать особенности хозяйственной деятельности налогоплательщиков. При налоговом администрировании налоговые органы выступали в роли фискальных органов, которые лишь констатировали итоги налогового процесса, учитывая требования налогового законодательства и практического опыта работы. Налоговые органы являлись посредниками между государством и налогоплательщиками. Действующая в тот момент концепция принятия решений налоговыми органами имела свои положительные особенности, предметом которой являлась легкость в применении, препятствие возникновению коррупции, несложная методология. Данный метод мог использоваться на этапе становления налоговых органов и налогового администрирования. При этом методе недостатков значительно больше, чем достоинств. Это, прежде всего, неоднозначное толкование нормативно-правовых актов, не всегда верное применение налогового законодательства, соответственно, возникновение спорных ситуаций, как следствие – судебные иски со стороны налогоплательщиков, возникновение стойкой неприязни к налоговым органам и как итог – отторжение всей системы налогообложения. Такой подход в целом приводил к ущемлению прав и законных интересов хозяйствующих субъектов, и неиспользованию всех рычагов налогового администрирования. Следует отметить, что действующий на тот момент подход не учитывал разнообразие ситуаций, возникающих на практике, и максимально жестко отражался на налогоплательщиках, особенно на неплатежеспособных. При этом, для платежеспособных, но часто нарушающих налоговое законодательство

⁴⁵ Решение Минского городского Совета депутатов от 11.02.1997 N 28 "О введении сбора с владельцев собак." Источник: <http://pravo.levonevsky.org/bazaby11/region44/text651.htm>.

экономических субъектов, данный метод являлся мягким по степени налогового воздействия. В практике организации налогового администрирования того времени типичными проблемами в зависимости от ситуаций являлись следующие: при использовании единого подхода увеличиваются шансы избежать проверки налоговых органов для регулярных нарушителей налогового законодательства, что в результате снижало бюджетные доходы; применение мер по взысканию задолженности по установленным срокам приводило обычно к сокрытию доходов, и потере налогового потенциала, и в итоге к необоснованному (фиктивному) банкротству в зависимости от категории налогоплательщика. Кадровая скудость налоговых органов приводила к тому, что проверки обхватывали только мелкий и средний сектора предпринимательства, практически не затрагивая крупнейших налогоплательщиков, которых обслуживали высококвалифицированные бухгалтера, юристы и налоговые консультанты.

Опыт практической работы показывает, что одновременно с плательщиками налогов, которые добросовестно и в полном объеме платили налоги, налоговики вынуждены были поддерживать взаимоотношения со злостными неплательщиками налогов, намерено занижающих или вообще скрывающих налоговую базу, допускающих ошибки в декларациях из-за технических, арифметических и других ошибок, неправомерно использующих налоговые льготы. Игнорировать таких нарушителей означало дать «зеленый свет» теневому бизнесу.

Возможности налогового администрирования на том этапе были весьма ограничены из-за отсутствия теоретической и методологической базы, слабого кадрового обеспечения,⁴⁶ давления выше стоящих фискальных органов,⁴⁷ низкой налоговой и правовой дисциплины налогоплательщиков и их недоверия к налоговым органам, отсутствия профилактики налоговых правонарушений, пробелов в налоговом законодательстве. Можно сказать, что как такового налогового администрирования как комплекса мер, направленных на выявление, профилактику и устранение налоговых нарушений не существовало. Наличествовали мероприятия налогового контроля в виде рейдов в места массовой торговли, слабого камерального и выездного контроля.⁴⁸

⁴⁶ Примечание: некоторые налоговые инспектора не имели высшего специального образования и доучивались (переучивались) уже работая в налоговых органах.

⁴⁷ Примечание: Имеется ввиду налоговая полиция, в функции которой входила проверка деятельности работников налоговых органов.

⁴⁸ Примечание: Имеется ввиду визуальные проверки налоговых отчетов организаций и предпринимателей и выездные налоговые проверки.

Проведенный анализ становления налогового администрирования первого периода показал недостатки и приоритетные направления налоговой политики. Унифицированный подход к налогообложению стал основным принципом налоговой политики РФ при переходе ко второму этапу налоговых реформ.

Второй этап характеризуется взятым ориентиром на построение стабильной, понятной для налогоплательщиков и единой налоговой системы в границах РФ. Развитие налогового федерализма и обеспечение оптимального сочетания интересов всех уровней бюджетной системы РФ, создание сбалансированной налоговой системы, обеспечивающей реализацию государственных и частных интересов, активизирующей предпринимательство и инвестиционную деятельность, совершенствование налогового администрирования стало основной задачей налоговой политики Российской Федерации.

Законодательным органам субъектов РФ и органам местного самоуправления планировалось предоставить право устанавливать и прекращать действие региональных и местных налогов и сборов, изменять ставки, варьировать льготами.

Классификация налогов по бюджетным уровням соответствовала разделению полномочий законодательных органов власти РФ. Установление полного перечня налогов и сборов имело целью воспрепятствовать формированию налоговых схем в регионах по возникновению непонятных ситуаций в результате межбюджетных столкновений и сохранить целостность бюджета РФ.

«Бюджеты всех уровней обеспечивались собственными закрепленными, гарантированными источниками доходов, одновременно предусматривалось сохранение регулирующих федеральных налогов. Региональные органы власти могли принимать аналогичные решения по введению регулирующих региональных налогов».⁴⁹

«В Пояснительной записке Правительства к проекту налогового кодекса отмечалось, что основная часть доходов региональных бюджетов формируется за счет поступлений от НДС, налога на прибыль, подоходного налога и акцизов. Эти налоги сохранялись в налоговом кодексе и должны были стать основными источниками региональных бюджетов. При налоговом кодексе не было цели указать нормативы отчислений по федеральным налогам в республиканские бюджеты. Не рассматривались и вопросы трансфертов из федерального бюджета,

⁴⁹ "Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования" (Борзунова О.А.) ("Юстицинформ", 2010). Электронный ресурс: <https://www.lawmix.ru/commlaw/113>.