

К ВОПРОСУ О ПОНИМАНИИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

А. Р. Малаховский

*Белорусский государственный университет,
ул. Ленинградская 8, 220030, г. Минск, Беларусь, imns106@nalog.gov.by*

В статье рассматриваются научные подходы по вопросу дефинирования и экономико-правового понимания налогового администрирования. Проведена систематизация доктринальных подходов по вопросу категоризации рассматриваемого явления. На основе проведенного анализа предлагается основанное на комплексном подходе авторское определение налогового администрирования.

Ключевые слова: налогообложение; налоговый контроль; налоговое администрирование; администрирование налогов; налоговая политика.

ON THE QUESTION OF UNDERSTANDING OF TAX ADMINISTRATION

A. R. Malachovski

*Belarusian State University,
Leningradskaya st. 8, 220030, Minsk, Belarus, imns106@nalog.gov.by*

The article discusses scientific approaches to the issue of definition and economic and legal understanding of tax administration. A systematization of doctrinal approaches to the categorization of the phenomenon in question was carried out. Based on the analysis, an author's definition of tax administration based on an integrated approach is proposed.

Key words: taxation; tax control; tax administration; tax administration; tax policy.

В настоящее время актуальными остаются вопросы и теоретико-правового характера о налоговом администрировании. Налоговый кодекс Республики Беларусь не содержит однозначного легального определения исследуемого термина, но он все более часто встречается в нормативных правовых актах. Также в настоящее время в белорусской юридической науке отсутствуют работы, направленные на изучение понятия «налоговое администрирование», его генезиса, субъектного состава, механизма осуществления, функциональной направленности как института государственного регулирования налогообложения, места в налоговом праве, корреляции с административным правом в контексте государственного управления.

Диаметрально противоположна ситуация в доктрине налогового права Российской Федерации. Публикации за последние несколько лет свидетельствуют о том, что термин «налоговое администрирование» постепенно входит в научный оборот, но однозначной доктринальной позиции относительно его еще не сформировалось.

Несмотря на многочисленность публикаций, посвященных налоговому администрированию, в науке налогового права по настоящее время не устоялось однозначное представление о нем, различны подходы и к сущности исследуемого явления и к дефинированию его понятия. Анализ существующих точек зрения позволил выявить три основных блока направлений в изучении правовой природы налогового администрирования и определении его понятия.

Так, в рамках первого направления налоговое администрирование предлагается понимать как совокупность активных действий государственных органов управления в сфере налогообложения. Например, М. А. Солярик определяет его «как деятельность исполнительно-распорядительного типа, осуществляемую органами государственного управления и направленную на повышение эффективности функционирования налоговой системы» [1, с. 37]. П. Г. Демченко дефинирует налоговое администрирование более широко: как «определенную налоговой политикой процессуально регламентированную деятельность уполномоченных органов государственной власти по формированию и корректировке норм налогового законодательства, осуществления контроля за выполнением налогоплательщиками установленных законом обязанностей, применения к виновным лицам правовых и обоснованных мер ответственности» [2, с. 9]. Иными словами, в определение исследуемого понятия автор включает реализацию полномочий всех ветвей государственной власти в области налогообложения, что представляется весьма спорным.

По мнению А. З. Дадашева, А. В. Лобанова, «налоговое администрирование – это организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, которая включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему страны» [3, с. 222].

Е.С. Юшков предлагает рассматривать налоговое администрирование как «один из важнейших инструментов налоговой политики государства, являющийся системной деятельностью уполномоченных государственных органов, направленной на обеспечение поступления налоговых платежей, укрепление налоговой дисциплины и упорядочение налоговых отношений путем планирования, организации, контроля и применения мер ответственности, основанных на совершенной системе нормативного правового регулирования» [4, с. 7]

А. М. Гоголев полагает, что налоговое администрирование представляет собой «законодательно закрепленную совокупность мер и мероприятий, проводимых государственными администрациями в пределах своей компетенции, которые направлены на получение полной и достоверной информации о текущих и потенциально возможных объемах налоговых поступлений, планирование и прогнозирование налоговых поступлений, налоговое регулирование и налоговый контроль с целью оптимизации налоговых поступлений в бюджетную систему при минимизации затрат» [5, с. 12].

По мнению Ф. К. Гиниятуллина, «администрирование налогов является частью налогового процесса и представляет взаимосвязанную совокупность процессуальных действий, направленных на создание благоприятных условий и оказание мотивирующих воздействий на субъект, исполняющий налоговую обязанность, а также на обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков и других участников правоотношений» [6, с. 95–96].

Во втором направлении налоговое администрирование большинством исследователей часто рассматривается исключительно как государственное управление в сфере налогообложения. Например, Т. А. Ефремова определяет налоговое администрирование как «основной элемент управления налоговой системой, способствующий устойчивому функционированию экономики страны» [7, с. 27]. Особо следует отметить, что данный автор ввел в научный оборот понятие «эффективное налоговое администрирование», определяя его как «совокупность организационных действий уполномоченных государственных органов по управлению налоговыми отношениями в условиях формирования сервисно-ориентированной налоговой среды, обеспечивающих не только удовлетворение потребностей государства по устойчивому и достаточному наполнению бюджетной системы налоговыми доходами, но и развитие партнерского сотрудничества с налогоплательщиками, максимальное упрощение для них процедур исполнения налоговых обязательств» [8, с. 12].

С точки зрения В. Г. Панскова, «налоговое администрирование можно определить как управленческую деятельность государства и местных органов по налоговому планированию, формированию и совершенствованию системы налогов и сборов, контролю за соблюдением налогового законодательства и прав и обязанностей участников налоговых отношений» [9, с. 241–242]. М.А. Федоровская отмечает, что «оно является формой управления налоговыми отношениями, ограниченной обязанностями, целями и задачами налоговых администраторов, реализуемых в процессе их деятельности по взиманию налогов и сборов в соответствии с действующим законодательством, планированию налоговых поступлений и контролю за уплатой налоговых платежей в бюджет» [10, с. 177]. По мнению И.А. Майбурова, «налоговое администрирование – это процесс управления налоговым

производством, реализуемый налоговыми органами и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов» [11, с. 224]. Как система управления налоговыми отношениями в широком смысле и налоговый контроль в узком раскрывается суть рассматриваемого понятия А.В. Угрюмовой [126, с. 150]. Определяя администрирование как основную функцию управления, сущность налогового администрирования авторами видится исключительно в деятельности налоговых органов по осуществлению контроля за соблюдением налогового законодательства.

Третий подход характеризуется рассмотрением налогового администрирования как совокупности определенных общественных отношений в области налогообложения. Так, Д. А. Артеменко сформулировал определение, согласно которому «налоговое администрирование – это комплекс особых организационно-правовых отношений, процедурно обеспечивающих реализацию взаимоотношений государства и экономических агентов по поводу исчисления и уплаты налогов в рамках сложившейся системы налоговых отношений между государством (муниципальными образованиями), представленными специально уполномоченными органами-администраторами, и обязанными лицами» [13, с. 10–11]. Соответственно механизм налогового администрирования автору представляется как «структурированный комплекс легитимных правил управленческих действий специализированных административных структур по исполнению налогового законодательства» [13, с. 11].

В контексте вышеизложенного вызывает интерес дефиниция налогового администрирования, предложенная Б.К. Рамазановой. Выявив три основных вектора реализации налогового администрирования, она пришла к заключению, что налоговое администрирование представляет собой «совокупность организационно-экономических отношений в сфере налогообложения, основанных на нормативном правовом регулировании в системе установления, введения, взимания налогов и сборов, налогового контроля за соблюдением налогового законодательства, ответственности в области налогов и сборов, защиты прав налогоплательщиков» [14, с. 483]. Примечательно, что в предложенное определение рассматриваемого правового явления автором включена защита прав налогоплательщиков. Это указывает на то, что исследователем при формулировании дефиниции налогового администрирования учтена возможность смещения акцента в налоговом администрировании с одностороннего властного воздействия государства на налогоплательщиков на их взаимодействие, т. е. развитие партнерских отношений между ними.

В более узкой направленности видит понятие налогового администрирования И. В. Фонова, определяя его с двух позиций: «как систему

управленческих отношений по взаимодействию между компетентными органами исполнительной власти, урегулированных административно-правовыми нормами; как процессуальную деятельность, в основу которой положено налоговое производство, также регламентированное административно-правовыми нормами» [15, с. 14]. Полагаем, что упоминание исключительно административно-правовых норм как регулятора налогового администрирования без учета общепринятых правил поведения, закрепленных в налоговом законодательстве, в контексте его правового регулирования является ошибочным.

В настоящее время актуальными и перспективными направлениями финансово-правовой науки также являются исследования, направленные: на создание новых моделей налогового администрирования в контексте возникновения и развития регулятивного партнерства между государством и налогоплательщиком [16, с. 23]; выявление перспектив развития горизонтального налогового мониторинга как фактора эффективности налогового администрирования [17, с. 37]; разработку методик оценки результативности налогового администрирования [18, с. 24] и др.

Формирование единого понимания налогового администрирования, формулирование его оптимальной дефиниции, определения вектора его развития являются в настоящее время одними из перспективных направлений науки налогового права. В заключение следует согласиться с мнением А. П. Хомякова о том, что лишь успешное налоговое администрирование ведет к повышению поступления налогов в бюджет, сокращению налоговых правонарушений, улучшению инвестиционного климата и обеспечению прав и законных интересов налогоплательщиков [19, с. 34].

Из анализа приведенных определений видно стремление дать комплексное определение этого понятия как сложного явления в налоговой сфере. Несмотря на имеющийся терминологический разброс мнений, в большинстве существующих определений речь все же идет о том, что посредством налогового администрирования осуществляется процесс управления налоговыми отношениями.

Наиболее перспективным направлением в определении налогового администрирования является рассмотрение его как комплексного, многопланового явления, представляющего собой важнейший элемент налоговой политики современного государства, в том числе и Республики Беларусь.

На основании изучения научных подходов по вопросу определения налогового администрирования, предлагаем под последним понимать управление процессом взаимодействия между участниками налоговых правоотношений, возникающих в ходе исполнения обязательств перед бюджетами различных уровней бюджетной системы, в рамках деятельности

налоговых органов, выполняющих функции по сбору налоговых платежей и контролю за их уплатой.

Библиографические ссылки

1. Солярик М.А. Налоговое администрирование в современных условиях: характеристика основных элементов // Управление экономическими системами. 2012. № 1. С. 34–37.
2. Демченко П.Г. Правовые и организационные основы налогового администрирования : автореф. дис.... канд. юрид. наук : 12.00.14 / П.Г. Демченко ; Рос. акад. наук, Ин-т гос-ва и права. М., 2009. 36 с.
3. Дадашев А.З. Налоговое администрирование в Российской Федерации : учеб. пособие / А.З. Дадашев, А.В. Лобанов. М. : Книжный мир, 2002. 168 с.
4. Юшков Е.С. Налоговое администрирование как инструмент реализации финансовой политики государства : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Е.С. Юшков ; Тюм. гос. ун-т. Тюмень, 2009. 22 с.
5. Гоголев А.М. Проблемы административно-правового регулирования юрисдикционной деятельности налоговых органов // Административная юстиция и административная юрисдикция: вопросы теории и практики : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 19 февраля 2014 г. / Моск. гос. юрид. ун-т им. О.Е. Кутафина (МГЮА) ; редкол.: Э.П. Андрюхина (отв. ред.) [и др.]. – М.: МГЮА, 2014. С. 11–18.
6. Гиниятуллин Ф.К. Современные проблемы и особенности определения сущности понятия «налоговое администрирование» в Российской Федерации // Вестн. Южно-Урал. гос. ун-та. 2010. № 5. С. 93–96.
7. Ефремова Т.А. Администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // Финансовое право и управление. 2013. № 2. С. 23–27.
8. Ефремова, Т.А. Развитие налогового администрирования в России: теория, методология, практика : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / Т.А. Ефремова. Саранск, 2017. 390 л.
9. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика : учебник / В.Г. Пансков. – 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2011. 680 с.
10. Федоровская М.А. Налоговое администрирование как форма управления // Вестн. Саратов. гос. соц.-экон. ун-та. 2011. № 2. С. 176–178.
11. Налоги и налогообложение : учебник / И.А. Майбуров [и др.] ; под ред. И.А. Майбурова. М. : ЮНИТИ, 2014. 592 с.
12. Угрюмова А.В. К вопросу о содержании понятий «налоговое администрирование» и «администрирование налога» // Вестн. финанс. акад. 2008. № 4. С. 150–154.
13. Артеменко, Д.А. Налоговое администрирование в России: механизм и направления модернизации : автореф. дис.... д-ра экон. наук: 08.00.10 / Д.А. Артеменко ; Юж. федер. ун-т. Ростов н/Д, 2010. 55 с.
14. Рамазанова Б.К. Налог на недвижимость в России: проблемы и перспективы введения // Теория и практика общественного развития. 2012. № 12. С. 482–483.
15. Фонова И.В. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков в Российской Федерации : автореф. дис.... канд. юрид. наук : 12.00.14 / И.В. Фонова; Рос. акад. правосудия. М., 2008. 24 с.
16. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения / А.В. Демин. М. : Статут, 2015. 368 с.

17. Солярик М.А. Налоговое администрирование в современных условиях: характеристика основных элементов // Управление экономическими системами. 2012. № 1. С. 34–37.

18. Филиппова Н.А. Результативность налогового администрирования: понятие и оценка // Налоги. 2014. № 3. С. 21–24.

19. Хомяков, А.П. К вопросу о понятии и правовой природе налогового администрирования // Финансовое право. 2011. № 4. С. 34–38.