Д.Г. Бурцев,
советник налоговой службы
Российской Федерации II ранга

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ: СУЩНОСТЬ И ФОРМЫ

В последнее время в нормативных актах органов власти и в специальной литературе все чаще используют понятие «налоговое администрирование». Анализ применения этого понятия позволяет сделать вывод, что единый подход к определению пока не выработан. Под налоговым администрированием понимают и деятельность налоговых органов, и порядок исчисления и уплаты налога, и вообще любую деятельность, относящуюся к системе налогообложения[1]. Между тем именно налоговое администрирование оказывает большое влияние на цели и приоритеты работы налоговых органов, их систему и внутреннюю организацию. Поэтому для совершенствования деятельности налоговых органов важно определить его сущность и основные формы.

По мнению А.В. Иванова, налоговое администрирование представляет собой систему мероприятий, осуществляемых Правительством Российской Федерации и иными федеральными органами исполнительной власти, направленных на оптимизацию налоговой составляющей доходной части консолидированного бюджета России. При этом в систему мероприятий налогового администрирования попадают:

– планирование объемов налоговых поступлений в бюджет;

– подготовка федеральных программ единой финансовой и налоговой политики России;

– подготовка в рамках законодательной инициативы Правительства Российской Федерации проектов федеральных законов о налогах и налогообложении;

– непосредственный контроль поступления налогов на бюджетные счета, взыскание недоимки, привлечение к ответственности за налоговые нарушения (налоговое администрирование в узком значении)[2].

[1] См.: *Орлов М.Ю.* Совершенствование налогового администрирования в контексте налоговой реформы на текущем этапе // Налоговая политика и практика. 2003. № 11. С. 12.

[2] См.: *Иванов А.В.* Административная юрисдикция налоговых органов Российской Федерации. Н.Новгород, 1999. С. 72 – 80.

Аналогичное определение дано в «Большом толковом словаре налоговых терминов и норм», в котором под налоговым администрированием понимается, во-первых, система управления налоговым процессом в целом (в широком смысле), во-вторых, управление деятельностью налоговых органов по осуществлению налогового контроля и сбора налогов (в узком смысле)[1].

Однако М.Ю.Орлов указывает, что нельзя относить к понятию «налоговое администрирование» отношения по установлению и введению налогов и сборов, и отношения, возникающие в процессе взимания налогов и сборов, поскольку указанные отношения реализуются не в силу наличия административных полномочий, а наличия суверенных прав публичного субъекта – государства.

Под налоговым администрированием он понимает деятельность уполномоченных органов власти, связанную с осуществлением функций налогового контроля и привлечения к ответственности за налоговые правонарушения виновных лиц, поскольку в них в полной мере реализуются административные полномочия налоговых контролеров[2].

В отличие от вышеназванных исследователей, А.З. Дадашев и А.В. Лобанов под налоговым администрированием понимают организационно-управленческую систему реализации налоговых отношений, включающую «совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России»[3].

Слово «администрирование» произвошло от латинского administration – руководство, управление. Так, видный представитель школы административного управления Анри Файоль утверждал, что администрировать – значит предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить и контролировать[4]. В американской энциклопедии государственное администрирование определяется как «все виды деятельности, направленные на осуществление решений правительства»[5].

В российской специальной литературе под администрированием понимается то, что делает администрация, администраторы (органы

---

[1] См.: *Паскачев А.Б., Кашин В.А., Бобоев М.Р.* Большой толковый словарь налоговых терминов и норм. М., 2002. С. 385.

[2] См.: *Орлов М.Ю.* Совершенствование налогового администрирования С. 12 – 13.

[3] *Дадашев А.З., Лобанов А.В.* Налоговое администрирование в Российской Федерации. М., 2002. С. 4.

[4] См.: *Файоль А.* Общее и промышленное управление // Управление – это наука и искусство. М., 1992. С. 12.

[5] Цит. по: *Василенко И.А.* Административно-государственное управление в странах Запада: США, Великобритания, Франция, Германия. М., 2001. С. 29.

или совокупность лиц, которые управляют, руководят действиями людей), т. е. управление, руководство людьми[1]. Таким образом, смысл слова «администрирование» в русском языке полностью соответствует слову «управление».

В науке управления под термином «управление» понимается непрерывный процесс воздействия на объект управления (личность, коллектив, технологический процесс, предприятие, государство) для достижения оптимальных результатов при наименьших затратах времени и ресурсов. При этом в зависимости от особенностей управляемых отношений выделяют основные виды управления: социальное, идеологическое, государственное, хозяйственное[2].

Государственное управление (государственное администрирование), в отличие от иных видов управления, регулирует социально-экономические отношения в обществе на основе различного рода нормативных актов, а также осуществляет руководство самими органами государственного управления. Причем обеспечение юридических условий, способствующих осуществлению прав и свобод человека и гражданина, а на их основе – формирование инфраструктуры гражданского общества, «становится в современных условиях ярко выраженной доминантой правового регулирования управленческих отношений»[3].

По-нашему мнению, налоговое администрирование является частью системы управления государством налоговыми отношениями.

Управленческой деятельностью от имени государства могут заниматься только органы административной юрисдикции. В сфере налогообложения ими являются налоговые органы, а при перемещении товаров через таможенную границу РФ – таможенные органы, которые пользуются правами и исполняют обязанности налоговых органов по взиманию налогов в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации. Именно указанные органы от имени государства участники отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонаруше-

---

[1] См.: *Бахрах Д.Н.* Административное право России. М., 2000. С. 6.

[2] См.: *Ансоф И.* Стратегическое управление. М., 1989; *Веснин В.Р.* Основы менеджмента. М., 1996; *Граждан В.Д.* Теория управления. М., 2005; *Дафт Р.Л.* Менеджмент. СПб., 2001; *Кнорринг В.И.* Теория, практика и искусство управления. М., 2001; *Пярнитс Ю.Э., Савенкова Т.И.* Стратегия и тактика гибкого управления. М., 1991.

[3] *Князев С.Д.* Принципы административного права Российской Федерации: отраслевой формат и юридическое значение // Государство и право. 2003. № 10. С. 43.

ния. Таким образом, можно утверждать, что в их деятельности практически реализуются функции государственного управления или налогового администрирования, а налоговое администрирование является разновидностью государственного администрирования, реализуемого в в области налогообложения.

Говоря о налоговом администрировании как особом виде государственного управления (администрирования), мы предлагаем включать в него как государственное управление в области налогообложения (внешнее государственное управление), так и непосредственное оперативное управление системой налоговых органов, т. е. внутреннее государственное управление, осуществляемое для «организации самой системы этих органов и обеспечения правовых режимов их работы»[1]. В этих целях органы государства наделены специальными властными полномочиями по руководству, которые обеспечивают внутреннюю жизнедеятельность ведомства.

Управление налоговыми органами – это практическая деятельность, направленная на формирование системы государственного управления в области налогообложения и обеспечение деятельности уполномоченного органа в области налогообложения, позволяющая создать государственный механизм контроля за своевременной и полной уплатой налогоплательщиками обязательных платежей (налогов и сборов) в бюджет.

Управление налоговыми органами заключается в образовании системы налоговых органов, установлении их правового положения, организации прохождения государственной службы в этих органах, совершенствовании структуры управления, его форм и методов.

Таким образом, под налоговым администрированием следует понимать систему управления государством налоговыми отношениями, включающими осуществление налогового контроля и работу с налоговой задолженностью, предоставление информационных услуг налогоплательщикам, а также привлечение к ответственности за налоговые правонарушения виновных лиц, рассмотрение жалоб на акты налоговых органов, действия (бездействия) их должностных лиц и непосредственное управление системой налоговых органов. Цель налогового администрирования – обеспечение полного и своевременного контроля над уплатой налогоплательщиками налогов и сборов в соответствии с налоговым законодательством.

В настоящее время актуальным становится не только развитие контрольной составляющей в деятельности налоговых органов Рос-

---

[1] *Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Старилов Ю.Н.* Административное право. М., 2005. С. 35.

сийской Федерации, но и развитие информационного взаимодействия налоговых органов, прежде всего территориальных органов ФНС России с гражданами и юридическими лицами, для улучшения обслуживания налогоплательщиков, расширения сферы предоставляемых им услуг, что становится одним из основных направлений работы налоговых органов.

Происходит качественная переоценка положений Налогового кодекса РФ (п. 1 ст. 32) в отношении предоставляемых налогоплательщикам информационных услуг.

Изменение приоритетов работы налоговых органов характерно не только для России, но и США, Франции, Швеции и других стран. Так, в 2003 г. в системе налоговых органов РФ были созданы подразделения, отвечающие за работу с налогоплательщиками на региональном и местном уровне – отделы работы с налогоплательщиками.

Основными формами предоставления налоговыми органами информационных услуг налогоплательщикам является получение письменных и устных (при личном обращении в налоговых орган) ответов о действующих налогах и сборах, а также форм установленной отчетности и разъяснение порядка их заполнения, порядка исчисления и уплаты налогов и сборов. Например, территориальными органами ФНС России в 2005 г. было подготовлено свыше 280 тыс. ответов на обращения налогоплательщиков по вопросам применения норм законодательства о налогах и сборах. По данным Федеральной налоговой службы на начало 2006 г. в средствах массовой информации размещено 324 тыс. информационных материалов по налоговой тематике, проведено 30 тыс. семинаров, в работе которых приняло участие свыше 1,5 млн человек.

Несмотря на значительный объем работ, которые проводит ФНС России в части взаимодействия с налогоплательщиками по вопросам исполнения ими налоговых обязательств в соответствии с налоговым законодательством, существует ряд проблем, препятствующих повышению эффективности деятельности налоговых органов в этом направлении. Основной проблемой во взаимодействии налоговых органов с налогоплательщиками является неудовлетворенность граждан и предпринимателей функционированием налоговой системы вследствие сложности и противоречивости законодательства о налогах и сборах, а также недостаточной развитости услуг налоговых органов и объема предоставляемой налогоплательщикам информации.

Кроме того, не всегда выполняются принципы обязательности и своевременности исполнения функций при взаимодействии с хозяйствующими субъектами, непредвзятости и объективности отно-

шения к налогоплательщикам, что вызывает справедливые нарекания со стороны граждан.

Количество и качество предоставляемых налоговыми органами налогоплательщикам услуг, различный уровень их наполнения и исполнения, темпы развития информационного взаимодействия с применением электронно-цифровых технологий и других современных средств коммуникаций, «скрытность» правил и регламентов предоставления услуг от налогоплательщиков негативно влияют на отношении налогоплательщиков к исполнению обязанностей по уплате налогов и сборов.

Современные налогоплательщики демонстрируют деловой, прагматичный подход к информации по налогообложению. Для получения необходимой информации многие из них пользуются специальными изданиями, в том числе печатными (специализированные газеты и журналы) и электронными. Налогоплательщики-юридические лица пользуются консультациями специалистов в области налогообложения, посещают семинары и лекции по налоговой тематики. Налогоплательщики-граждане и индивидуальные предприниматели в большинстве склонны к работе с простыми источниками получения информации, не требующими специальных усилий для освоения информации (получение разъяснительной информации в налоговом органе, обращение на сайт налоговой службы и т. д.), возлагая обязанности по обеспечению такой информацией на государство в лице налоговых органов.

Проведенное в 2001 г. исследование взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов в Москве и Нижнем Новгороде[1] показало, что более 60% опрошенных интересует информация о налогах и налоговом законодательстве. При этом отношение к налоговому законодательству у налогоплательщиков критичное: 76% считают налоговое законодательство непонятным и запутанным.

Может быть, это объясняет тот факт, что оценка собственного уровня информированности о налоговом законодательстве крайне невысока: только 5% опрошенных определили его как высокий, более 50% – как низкий.

В исследовании выяснялось, каким образом налогоплательщики хотели бы получать информацию о налогах. Наиболее предпочтительными способами получения информации о налогах являются бесплатные источники информации. В первую очередь, телевидение: 46% респондентов хотели, чтобы им рассказывали о налогах в теле-

[1] См.: *Данилова Е.Н., Ядов В.А.* Исследование взаимоотношений налогоплательщика и налогового инспектор / Институт социологии РАН, Прайсвотерхаус-Куперс. М., 2001.

передачах; 30% – в специальных выпусках брошюр, 18% хотели посещать бесплатные консультации. Только 2% опрошенных москвичей выразили желание пользоваться платными консультациями.

Более четверти опрошенных понимают, что без специальной литературы при освоении информации о налогообложении не обойтись, и высказали готовность использовать этот источник информации. При этом респонденты не желают затрачивать дополнительные средства получения необходимой информации, специализированные издания читают редко и только по мере необходимости.

Для решения имеющихся проблем во взаимоотношениях налоговых органов и налогоплательщиков необходима разработка общефедеральной концепции оказания налогоплательщикам информационных услуг, в которой надо определить формы и виды услуг, предоставляемые налоговыми органами, частными организациями и физическим лицами, а также порядок их предоставления.

Кроме того, необходимо дальнейшее развитие специализированных подразделений налоговых органов РФ по телефонному и электронному информированию налогоплательщиков, а также создание правовой базы для их деятельности в системе налоговых органов, с закреплением в части первой Налогового кодекса Российской Федерации указанных видов взаимодействия.