

жение субъектов, занятых налоговым консультированием, их взаимоотношения с клиентами и государством, введен особый порядок занятия должностей, связанных с налоговым консультированием, установлена ответственность за недобросовестное профессиональное поведение.

Понимая, что налоговое консультирование представляет собой отдельный и очень важный вид деятельности, тем же курсом начинает двигаться и законодательство Российской Федерации, разрабатывая правовые нормы, согласно которым специалист, занимающийся налоговым консультированием, должен подтвердить свое соответствие ряду профессиональных требований, а его деятельность регулируется законом.

Налоговые консультанты играют значительную роль для государства как лица, обладающие специальными знаниями и навыками в сфере налогообложения. Введение в Российской Федерации института налоговых консультантов является важной и необходимой задачей в развитии правовых основ России.

К ВОПРОСУ О СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ ПОНЯТИЙНОГО АППАРАТА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Грищенко А. В., к.э.н., доцент
МГУУ Правительства Москвы

Аннотация: В современных условиях развития отечественной налоговой системы происходит анализ двадцатилетнего опыта ее функционирования. С принятием части первой Налогового кодекса Российской Федерации фактически произошла кодификация налогового права, и появился предмет для дискуссии о самостоятельном характере налогового права как отрасли права. Исследование показало, что определение налогового администрирования нередко подменяется термином «налоговый контроль». В результате проведенного анализа выделены пять основных групп научных позиций, что в результате позволило сформулировать основные положения авторской концепции налогового администрирования.

Annotation: In modern conditions of development of domestic tax system there is an analysis of twenty years' experience of its functioning. To acceptance of a part of the Russian Federation first the Tax code there was actually a codification of the tax right, and there was a subject for discussion about independent character of the tax right as right branches. Research has shown that definition of tax administration is quite often substituted for the term «tax control». As a result of the spent analysis five basic groups of scientific positions that has as a result allowed to formulate substantive provisions of the author's concept of tax administration are allocated.

Ключевые слова: налоговое администрирование, налоговый контроль, налоговая политика, понятийный аппарат, научная позиция, концепция.

Keywords: tax administration, tax control, a tax policy, the conceptual device, a scientific position, the concept.

Экономические реформы, осуществляемые в Российской Федерации, в течение длительного периода времени, связаны с использованием новых подходов к управлению социальным и экономическим развитием страны.

В начале 21 века проблемам налогового администрирования уделялось большое количество исследований, в данный период времени опубликовано множество монографий, статей и диссертаций. Более того после принятия первой части Налогового кодекса РФ широкое распространение получил термин «налоговое администрирование», которым фактически подменили понятие «управление налоговой системой».

В настоящее время среди российских ученых и экономистов нет единого понимания понятия налогового администрирования. Необходимо отметить, что определение налогового администрирования нередко подменяется термином «налоговый контроль».

Тем не менее, до сих пор отсутствует согласие в осознании (трактовке) применяемого термина. Представляется обоснованной позиция о том, что имеется значительная разница при определении его содержания и сферы использования.

Проведенный анализ позволил выделить пять групп научных позиций:

1. Налоговое администрирование отождествляется с управлением налогообложением, управлением налоговой системой.

2. Налоговое администрирование приравнивается к понятию налогового менеджмента, либо государственного управления налогообложением.

3. Налоговое администрирование является юридической категорией и рассматривается как правовое регулирование взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками.

4. Налоговое администрирование приравнивается к налоговому контролю.

5. Налоговое администрирование рассматривается как внутренний фактор развития налоговой системы и является определяющей частью управления налоговой системы.

Первое направление. В России первая научная работа «Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений» о сущности налогового администрирования была опубликована в 1997 году ученым М.Т. Оспановым¹. В работе налоговое администрирование определяется как осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий, установленных ей государством и налоговым законодательством. В качестве главной составной части выделена система управления налогами.

Схожая с М.Т. Оспановым позиция о сущности налогового администрирования изложена В.А. Красницким. Автор считает, что налоговое администрирование — это система управления налоговыми отношениями².

В своих трудах В.П. Кузнецов определяет налоговое администрирование как упорядоченную систему управления государством налоговыми от-

¹Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений. — СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. — 234 с.

²Красницкий В.А. Организация налогового администрирования (на примере работы налоговых органов Краснодарского края). Дис. . . . канд. экон. наук : 08.00.10 : Краснодар, 2000. — 236 с.

ношениями. В свою очередь, предмет налогового администрирования образуют налоговые отношения³.

Анализ приведенных определений показывает, что авторы пытаются дать всеохватывающее определение налогового администрирования как трудного явления в налоговой сфере. Вместе с тем происходит замена содержания одних терминов, используемых в экономической литературе, на другие.

Такой комплексный подход к налоговому администрированию не способствует конкретизации содержания и взаимосвязи понятий. Анализ показал, что перечисленные термины в экономической литературе рассматриваются как идентичные понятия.

Однако следует констатировать, что в трудах И.А. Майбурова⁴, В.В. Коровкина⁵ термин «налоговая система» как теоретическое понятие определен неоднозначно. Налоговая система признается как единство трех категорий (Таблица).

Налоговая система как комплексное понятие

№	Название категории	Комментарий
1	Налоги, администрируемые государством	Законодательно установленный перечень налогов. Законодательно установленный порядок налогообложения по видам налогов.
2	Права и обязанности органов государственной власти в области налогов и налогообложения	Законодательно определенные компетенции, принципы, формы и методы организации и деятельности уполномоченных органов власти.
3	Контролирующие органы	Определение функций и задач налоговых органов, обеспечивающих налоговый контроль. Порядок привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства.

На основании изложенного можно сделать вывод о том, что «налоговое администрирование» — деятельность уполномоченных органов власти, связанная с осуществлением функций налогового контроля и привлечения к ответственности за налоговые правонарушения виновных лиц.

Вторая группа исследований термина «налоговое администрирование» появилась в научной литературе в начале 2000-х. Представляется логичной позиция Т.Ф. Юткиной, согласно которой она выделяет государственный налоговый менеджмент и корпоративный налоговый менеджмент. В дальнейшем автор расширил понятийный аппарат системы управления корпоративным налогообложением. На этом этапе развития идеи и принципы, предложенные Т.Ф. Юткиной, становятся основой развития системы управления налогообложением: налоговый менеджмент представляет собой органическое соединение двух противодействующих видов менеджмента (государственного и корпоративного).

³ Кузнецов В.П. Налоговое администрирование: Учебное пособие / Под ред. А.М. Балтиной. Оренбург: ГОУ ОГУ, 2005. С. 78

⁴ Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 349

⁵ Коровкин В.В. Основы теории налогообложения: Учебное пособие. М.: Экономистъ, 2006. С. 197

Проведенный анализ показал, что содержание управленческой деятельности на уровне государственного и корпоративного управления с точки зрения теории менеджмента, представляется более логичным выделение налогового администрирования как управленческой деятельности государства, в то время как налоговый менеджмент рассматривается как деятельность корпораций (организаций) по управлению налоговыми платежами.

На основании вышеизложенного, в концептуальном плане представляется необходимым рассматривать налоговое планирование как часть управления финансово-хозяйственной деятельностью, направленная на использование законных способов и методов оптимизации налоговых платежей.

Третья позиция заключается в отождествлении налогового администрирования с налоговым правом.

Следует отметить, что с принятием части первой Налогового кодекса РФ произошла кодификация налогового права, и появился предмет для дискуссии о самостоятельном характере налогового права как отрасли права. Как самостоятельную отрасль российского права налоговое право рассматривают также В.А. Парыгина и А.А. Тедеев, которые обосновывают свою позицию наличием взаимосвязанной системы объективных обстоятельств, в том числе самостоятельного предмета правового регулирования, а также государственной и общественной потребности.

Однако значительная часть специалистов придерживаются мнения о «встроенности» налогового права в финансовое право, и нам такая точка зрения представляется убедительной исходя из представления, что финансовое право формируется из входящих в него подотраслей, важнейшим из которых является налоговое право, источником которого является Налоговый кодекс РФ.

Широкомасштабные изменения по вопросам правового регулирования взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, внесенные в Налоговый Кодекс в 2006 г., нередко определялись как мероприятия налогового администрирования.

Четвертая позиция состоит в том, что, некоторые авторы ошибочно отождествляют понятие «налоговое администрирование» с понятием налогового контроля. Зачастую под налоговым администрированием понимается проведение камеральных и выездных налоговых проверок.

Проведенный выше анализ показал, что налоговый контроль выступает частью налогового администрирования и содержание налогового администрирования значительно шире, чем налогового контроля.

Т.В. Игнатова и А.И. Пономарев отмечают, что критерием эффективности налогового контроля является воспрепятствование незаконному уклонению от уплаты налогов. При этом контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах выступает центральным элементом налогового администрирования.

Представляется необходимым включить в понятие налогового администрирования также комплекс действий в части реализации процедурных и процессуальных норм налогового законодательства по контролю за исполнением налогового законодательства налоговыми органами (повторные налого-

вые проверки налогоплательщиков, налоговый аудит, досудебный порядок рассмотрения налоговых споров).

В **пятую группу** необходимо отнести авторскую концепцию Л.И. Гончаренко, согласно которой налоговое администрирование — это внутренний фактор развития и определяющая часть управления налоговой системы.

В авторской концепции отмечено, что, налоговое администрирование не может осуществляться налогоплательщиками. На уровне организаций (корпораций) реализуется комплекс мероприятий налогового менеджмента.

Автор концепции правомерно включил в содержание налогового администрирования мониторинг, оценку и разработку предложений по изменению, дополнению налогового законодательства.

В исследовании Л.И. Гончаренко дается несколько дефиниций, определяющих комплекс регулятивных возможностей и действий налогового законодательства в РФ:

- налоговое администрирование;
- управление налоговой системой;
- налоговый менеджмент.

Из этого можно сделать вывод о том, что понятие «управление налоговой системой» имеет административно-правовую природу и не является налоговым правоотношением. Л.И. Гончаренко, более того, приравнивает налоговое администрирование к управлению налоговыми отношениями.

Таким образом, **анализ научных позиций**, позволяет сформулировать основные положения авторской концепции налогового администрирования:

1. Л.И. Гончаренко и ряд других авторов придают особое значение институциональному фактору.

Нам представляется, что принципы и методы налогового администрирования формируются под влиянием налоговой политики государства, экономических, социальных, правовых факторов, что в целом можно назвать институциональными факторами.

2. Налоговое администрирование представляет собой установленный нормативно-правовыми актами процесс управления налоговой системой, направленный на проведение государственной налоговой политики, целью которой должно быть обеспечение комплексного функционирования налоговых органов и налогоплательщиков, участвующих в формировании налоговой среды. Институциональная среда в проблематике данного вопроса характеризуется тем важным обстоятельством, что согласование поведения налогоплательщиков и налоговых органов происходит в условиях имеющихся противоречий целей их деятельности.

3. Налоговое администрирование представляется комплексным понятием и представляет собой инструмент бюджетно-налоговой политики страны. Таким образом, налоговое администрирование — это системная деятельность уполномоченных (специализированных) органов государственной власти, направленная на исполнение и совершенствование законодательства о налогах и сборах, обеспечение эффективного функционирования налоговой системы и налогового контроля.

4. Налоговое администрирование в части контрольной составляющей представляется более емкой, чем определение налогового контроля данного в Налоговом кодексе.

ЦЕЛЕСООБРАЗНОСТЬ РАСШИРЕНИЯ КОНТРОЛЬНЫХ ПОЛНОМОЧИЙ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Гужавина А.А.

Финансовый университет при Правительстве РФ

Научный руководитель:

Смирнова Е.Е., к.э.н., доц.

Аннотация: В статье особое внимание уделяется контрольным полномочиям налоговых органов в связи с изменением контроля уплаты страховых взносов. Проведен анализ контрольной работы по итогам выездных проверок налоговых органов и Пенсионного фонда РФ. Сделаны выводы и представлены предложения по дальнейшему усовершенствованию работы по взаимодействию налоговых органов с налогоплательщиками.

Annotation: The article focuses on controlling powers of the tax authorities in connection with the rebuilding controllability of premium payments the state budget funds. The analysis of the control work on the basis of field audits of tax authorities and the Pension Fund of the Russian Federation. Appropriate outputs and presents proposals for further improvement work on the cooperation of the tax authorities with taxpayers.

Ключевые слова: налоговые органы, контрольные полномочия, дончисление, результативность, взаимодействие.

Keywords: tax authorities, controlling powers, additional charge, effectiveness, cooperation.

Система налоговых органов существует в любом государстве мира. Налоги являются основообразующим критерием для обеспечения деятельности государства и финансирования государственных нужд. Люди платят налоги для того, чтобы государство обеспечивало их необходимыми условиями жизнедеятельности: безопасность, медицинское обслуживание, выплаты различных социальных пособий, обустройство инфраструктуры и т.д.

Естественно, государство должно контролировать обязанность всех граждан «платить законно установленные налоги и сборы»¹. Налоговый контроль осуществляется в форме камеральных и выездных налоговых проверок.

Под налоговым контролем понимается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах².

¹ Конституция РФ, статья 57 (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.)

² Налоговый кодекс Российской Федерации. Комментарий к последним изменениям / Под. ред. Г.Ю. Касьяновой (14-е изд., перераб. и доп.). — М.: АБАК, 2014. -960 с. Раздел первый, часть первая, ст. 86 п.1.