

И. В. Фонова,

соискатель

Воронежского государственного университета

**К ДИСКУССИИ О СООТНОШЕНИИ ПОНЯТИЙ
«НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ»
И «НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ»**

На современном этапе экономического развития страны, в условиях изменения важнейших параметров социального и политического ее устройства, претерпевает существенное изменение налоговая политика Российской Федерации. Так, если ранее основным направлением деятельности государства в лице налоговых органов являлось пополнение доходной части бюджета посредством использования различных форм налогового контроля, то в настоящее время в сфере управления потоками налоговых платежей произошло некоторое смещение приоритета деятельности налоговой службы с фискального на регулирующий.

В частности, основным направлением федеральной целевой программы «Развитие налоговых органов (2002—2004 годы)¹ является налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков, поскольку именно данная группа налогоплательщиков обеспечивает значительное поступление налоговых платежей в бюджеты соответствующих уровней и государственные внебюджетные фонды².

В свете проведения налоговой и административной реформ многие положения (понятийно-категориального) аппарата нуждаются в дальнейшем правовом совершенствовании. Поэтому на сегодняшний день одним из центральных и дискуссионных вопросов по работе с налогоплательщиками, в частности с их крупнейшими представителями, остается вопрос о соотношении таких понятий, как «налоговое администрирование» и «налоговый учет», имеющих теоретико-прикладной характер.

Обязанность налогоплательщиков (плательщиков сборов) встать на учет в налоговых органах закреплена пп. 2 п. 1 ст. 23 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее по тексту — НК РФ).

¹ Постановление Правительства РФ от 21.12.2001. № 888 «О федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002—2004)» // СЗ РФ. 2002. № 1 (ч. II). Ст. 32.

² Доля крупнейших плательщиков в общем объеме начислений по федеральным налогам и сборам по Российской Федерации составляет 77 %. При этом крупнейшие налогоплательщики, состоящие на налоговом учете в семи межрегиональных инспекциях, обеспечивают 46 % от начислений Российской Федерации // Пресс-релиз к брифингу заместителя Руководителя Федеральной налоговой службы Т. В. Шевцовой по теме: «Администрирование крупнейших налогоплательщиков» // (<http://www.nalog.ru>).

Согласно п. 2 ст. 83 НК РФ постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщиков организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога. Следовательно, законодательство о налогах и сборах, устанавливая обязанность налогоплательщиков (плательщиков сборов) осуществлять действия, направленные на постановку на учет в налоговом органе, фактически возлагает данную обязанность на любое лицо, которое в соответствии со ст. 83 НК РФ обязано встать на налоговый учет. С 1 января 2004 г. постановка на налоговый учет (равно как и снятие с налогового учета) по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя осуществляется в административном порядке, т.е. не посредством самостоятельной подачи заявления об исполнении указанной обязанности, а налоговым органом на основании сведений, содержащихся в едином государственном реестре юридических лиц (далее по тексту — ЕГРЮЛ) либо едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (далее по тексту — ЕГРИП), что исключает возможность уклонения налогоплательщиков от налогового контроля за их финансово-хозяйственной деятельностью. В системе учета налогоплательщиков используется номерная идентификация, т.е. каждому присваивается уникальный номер, именуемый идентификационным номером налогоплательщика. На основе данных об учете налоговыми органами ведется Единый государственный реестр налогоплательщиков, в котором каждому такому номеру соответствует запись, содержащая в том числе и персональные данные налогоплательщиков³.

Таким образом, как верно отмечает Е. М. Ашмарина, учет (в том числе и налоговый) является средством или инструментом для получения комплексной, отработанной информации, представляющей собой в совокупности информационные потоки⁴. Например, на основе данных налогового учета формируется информационная база, необходимая для прогнозирования доходов бюджета и внебюджетных фондов.

Кроме того, информационные ресурсы данных об отдельных категориях налогоплательщиков, в частности, крупнейших, используются в целях отбора налогоплательщиков для включения их в планы проведения выездных налоговых проверок; при обмене информацией между контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной власти и местного самоуправления в рамках, установленных законодательством Российской Федерации; в целях проведения нало-

³ Постановление Правительства РФ от 26.02.2004 г. № 110 ПО «О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» // Российская газета. 2004. 13 марта.

⁴ См.: Ашмарина Е. М. Финансово-правовые аспекты учетных систем Российской Федерации: Дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2005. С. 103.

говыми органами выездных, камеральных и иных видов проверок, а также анализа основных показателей финансово-экономической деятельности налогоплательщиков и т.д. Поэтому следует согласиться с мнением С. Г. Пепеляева, который считает, что налоговый учет является условием выполнения основной функции налоговых органов — контроля за соблюдением налогового законодательства⁵.

Раскрывая содержание налогового контроля как инструмента обеспечения экономической безопасности государства и необходимого условия функционирования любой налоговой системы, его значение и функции, Н. А. Ольшанская определяет учет налогоплательщиков в качестве правового института, представляющего собой «элемент налоговой деятельности государства, направленный на обеспечение эффективности проведения налоговыми органами налогового контроля и содержащий материальные и процессуальные нормы налогового законодательства, регулирующие совокупность процедур и мероприятий регистрационно-мониторингового характера»⁶. Посредством налогового учета для осуществления государственного налогового контроля налоговые органы получают сведения о количестве налогоплательщиков и их местонахождении, местах и видах осуществления налогоплательщиками деятельности, об имеющемся у них имуществе, взаимоотношениях с иными лицами и другую информацию.

Необходимо подчеркнуть, что обязанность по постановке на налоговый учет считается установленной в законодательстве в том случае, если определены: во-первых, основания ее возникновения; во-вторых, порядок и сроки ее выполнения; в-третьих, ответственность за нарушение исполнения данной обязанности.

Статья 83 НК РФ содержит перечень оснований, по которым налогоплательщики — физические лица и налогоплательщики — организации подлежат постановке на налоговый учет: место жительства, место нахождения принадлежащего им недвижимого имущества, место нахождения принадлежащих им транспортных средств — для физических лиц; место нахождения организации, место нахождения обособленных подразделений, место нахождения недвижимого имущества, принадлежащего организации на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления, место нахождения принадлежащих им транспортных средств, а также по иным основаниям, установленным НК РФ⁷ — для налогоплательщиков — организаций.

⁵ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 506.

⁶ Ольшанская Н. А. Правовое регулирование учета налогоплательщиков как элемента налоговой деятельности государства: Дис. ... канд юрид. наук. М., 2005. С. 33.

⁷ Иные основания постановки на учет налогоплательщиков закреплены в ст. 335, 346.28, 346.41 НК РФ.

Высший Арбитражный Суд РФ своим решением от 25 ноября 2004 г. № 7448/04 признал самостоятельным основанием постановки на учет в налоговом органе принадлежность налогоплательщика к категории крупнейших⁸. Конституционный Суд РФ в Определении от 08.11.2005 г. № 438-О дал правовое обоснование указанному факту, разъяснив, что осуществление налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности, позволяющей отнести его к «крупнейшим налогоплательщикам», является специальным основанием, в соответствии с которым постановке на учет в налоговых органах подлежат отдельные категории налогоплательщиков. Такое регулирование, по мнению Конституционного Суда РФ, обусловлено юридически значимыми объективными различиями между группами налогоплательщиков и потому само по себе не может рассматриваться как нарушение принципа равенства субъектов, относящихся к одной и той же категории. Особый порядок учета крупнейших налогоплательщиков позволяет более эффективно осуществлять контроль за уплатой таких сумм налогов, которые в значительной степени влияют на формирование бюджета⁹.

Постановка на налоговый учет в качестве крупнейшего налогоплательщика осуществляется в той инспекции, к компетенции которой отнесено администрирование указанной группы налогоплательщиков, и имеет ряд особенностей, закрепленных Приказом Минфина РФ «Об утверждении особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков»¹⁰. Постановка на учет крупнейших налогоплательщиков, аналогично постановке на налоговый учет по иным основаниям, осуществляется без участия налогоплательщиков, что само по себе не влечет для них наступления неблагоприятных имущественных последствий или нарушения их прав и законных интересов.

Процедура постановки на налоговый учет начинается с запроса налоговых органов в инспекцию ФНС России, в которой предприятие состоит на налоговом учете по месту своего нахождения. Получив документы из соответствующих инспекций, межрегиональные (межрайон-

⁸ Решение Высшего Арбитражного Суда от 25.11.2004 г. № 7448/04 «О признании частично недействующими абзацев седьмого и девятого порядка, утвержденного Приказом МНС РФ от 31.08.2001 г. № БГ-3-09/319» // Российская газета. 2004. 30 дек.

⁹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 08.11.2005 г. № 438-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб открытого акционерного общества «Уфимский нефтеперерабатывающий завод», открытого акционерного общества «Ново-Уфимский нефтеперерабатывающий завод», открытого акционерного общества «Уфанефтехим», открытого акционерного общества «Уфаоргсинтез» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем третьим пункта 1 статьи 83 Налогового Кодекса Российской Федерации» // Не опубликовано. Правовая система Консультант Плюс.

¹⁰ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 11.07.2005 г. № 85 н «Об утверждении особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков» // Рос. газета. 2005. 16 авг.

ные) инспекции обязаны в трехдневный срок заказным письмом письменно уведомить налогоплательщика о постановке его на учет по месту нахождения инспекции, к компетенции которой отнесено налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков. При этом выдается только уведомление о постановке на учет, а свидетельство с кодом причины постановки на налоговый учет, а также идентификационный номер налогоплательщика остаются прежними. Таким образом, постановка на налоговый учет по двум основаниям позволяет крупнейшему налогоплательщику реализовать свои права и обязанности в налоговом органе по месту его нахождения в том случае, если место нахождения крупнейшего налогоплательщика отличается от места нахождения администрируемого налогового органа.

Следует подчеркнуть, что поскольку ведомственные нормативные правовые акты в соответствии со ст. 1 НК РФ не относятся к законодательству о налогах и сборах, указанный порядок постановки на налоговый учет должен быть закреплён в НК РФ.

Анализ теоретических положений, а также обобщение практического материала позволяют рассмотреть понятие налогового учета не только как условие, сопутствующее проведению налогового контроля в разных его формах, но и как условие осуществления налогового администрирования в целом. Например, сведения об общем числе налогоплательщиков и осуществлении ими конституционной обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы позволяют качественно проводить мероприятия налогового контроля, прогнозировать поступления налоговых платежей; данные о видах хозяйственной деятельности и налогах, которые уплачивают соответствующие предприятия, используются при разработке налоговой политики государства, анализе ее эффективности и т.д.

Понятие налогового администрирования необходимо исследовать как в широком, так и в узком аспектах.

В широком смысле налоговое администрирование представляет собой составную часть понятия «системы налогообложения» и включает в себя ряд мер, направленных на максимально возможный сбор налогов при минимизации затрат, включая бремя, возлагаемое на налогоплательщика¹¹. В этом заключается фискальная функция налогового администрирования.

Объектом налогового администрирования выступает налоговый механизм, представляющий собой совокупность условий и правил реализации на практике положений налогового закона¹², элементами которого являются: налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Каждый из указанных элементов включает в себя комплекс

¹¹ Буздалина О. Б. Усиление налогового администрирования // Все о налогах. 2004. № 5.

¹² Пероненко И. А., Красницкий В. А. Налоговое администрирование // Налоговый вестник. 2000. № 10. С. 24.

налоговых действий, подчиненных общим принципам организации, оценки и обобщения. Поэтому следует отметить, что налоговое администрирование лежит в плоскости организационно-структурных отношений.

Само слово «администрирование» производно от глагола «администрировать» и означает управлять¹³. Управление в свою очередь — это функция организованных систем различной природы (биологических, социальных, технических), обеспечивающая сохранение их определенной структуры, поддержание режима деятельности, реализацию их программ и целей¹⁴. В качестве основы государственного управления К. С. Бельский выделяет: организационно-структурные отношения, отражающие организационную структуру органа государства, учреждения, предприятия, которая устанавливает место и роль структурных подразделений и государственные должности, определяет обязанности, права и ответственность государственных служащих, а также организационно-функциональные отношения, возникающие в процессе повседневной работы органов исполнительной власти и проявляющиеся в управленческом воздействии руководителя на подчиненных, во взаимоотношениях государственных служащих, связанных субординационными и координационными служебными обязанностями¹⁵. Из этого следует, что администрирование как основная функция управленческой деятельности включает в себя: планирование — постановку целей, задач; организацию — создание формальной структуры подчиненности и соответствующего разделения работы между подразделениями; руководство — оперативное принятие решений в виде приказов и распоряжений, обеспечение согласованности взаимодействия всех подразделений; учет; контроль; анализ.

С помощью присущих определенных методов, приемов и средств информационного обеспечения органы власти и управления придают функционированию налогового механизма *направление, заданное с помощью системы правовых средств*, и координируют налоговые действия с учетом изменений в экономике и политике.

Следовательно, налоговое администрирование имеет ряд следующих особенностей, позволяющих отграничить его от сходных понятий: 1) вертикаль управления при формировании организационных структур налоговых органов; 2) дифференциация субъектов налоговых правоотношений; 3) необходимость унификации функций на различных уровнях управления; 4) динамичность, подвижность нормативно-законодательной базы.

Таким образом, налоговое администрирование в широком смысле есть направленная на формирование налоговых доходов бюджета дея-

¹³ Современный словарь иностранных слов. М., 1993. С. 22.

¹⁴ Советский энциклопедический словарь / Под ред. А. М. Прохорова. М., 1984. С. 1379.

¹⁵ См.: Бельский К. С. К вопросу о предмете административного права // Государство и право. 1997. № 11. С. 19—20.

тельность органов управления, действующих в сфере неимущественных отношений, регулированных правовыми (налоговыми, бюджетными, административными и т.д.) *нормами и индивидуальными предписаниями*, путем прогнозирования доходов от налоговых поступлений, разработки технологически взаимосвязанных процессов налогового производства, осуществления процедуры анализа и контроля.

В узком смысле термин «налоговое администрирование» ограничивается определенным объектом, на который направлена управленческая деятельность, и осуществляющими ее конкретными субъектами.

Например, налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков представляет собой совокупность мероприятий следующего характера:

- осуществление постановки на налоговый учет в качестве крупнейшего налогоплательщика;
- проведение межрегиональными (межрайонными) инспекциями всего комплекса контрольных мероприятий в отношении налогоплательщиков, установленных НК РФ;
- принятие решений межрегиональными (межрайонными) инспекциями по результатам своих действий в отношении налогоплательщиков;
- ведение карточек расчетов с бюджетом;
- возможность проведения ФНС России повторных проверок в порядке контроля за деятельностью межрегиональных (межрайонных) инспекций и др.

Кроме того, налоговое администрирование в отношении крупнейших налогоплательщиков, согласно Приказу МНС России от 16.04.2004 г., осуществляется специализированными по отраслевому принципу межрегиональными или межрайонными инспекциями Федеральной налоговой службы Российской Федерации¹⁶.

Исходя из изложенного выше, можно сделать вывод, что основными элементами налогового администрирования на микроуровне являются следующие: регистрация и учет налогоплательщиков; прием и обработка отчетности; учет налоговых поступлений и начисленных сумм, а также задолженности (ведение карточек расчетов с бюджетом налогоплательщиков¹⁷); контроль за своевременным поступлением платежей в форме проведения камеральных и выездных налоговых проверок; производство по делу о налоговом правонарушении; анализ эффективности налогового администрирования на уровне территориального налогового органа и других.

¹⁶ Приказ ФНС РФ от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций — юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях» // Налогообложение. 2004. № 3.

¹⁷ Приказ ФНС РФ от 12.05.2005 г. № ШС-3-10/201@ «Об утверждении рекомендаций по порядку ведения в налоговых органах базы данных «Расчеты с бюджетом» // Не опубликовано. Правовая система Консультант Плюс.

Наряду с методами, которые использовались ранее при осуществлении налогового администрирования, в настоящее время применяются современные информационные технологии. Как показывает практика, основной поток информации в налоговые органы поступает не на бумажных носителях, а в электронном виде. Поэтому подлежащая электронной обработке информация способствует созданию так называемого электронного досье, представляющего собой создание информационно-аналитической базы, с помощью которой налоговые органы смогут эффективнее анализировать и систематизировать информацию о производственно-экономических и налоговых показателях, товарно-денежных потоках налогоплательщика¹⁸. Досье формируется за счет информации как из внутренних, так и внешних источников, что позволит достичь наибольшей результативности от проведенных налоговым органом проверок, избежать использования налогоплательщиками схем уклонения от налогообложения, пресечь нарушения законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, налоговый учет и налоговое администрирование — взаимосвязанные и взаимообусловленные правовые категории. Налоговый учет, являясь одним из элементов налогового администрирования, выступает в качестве условия, при котором происходит осуществление управления системой налогообложения как на микро-, так и на макроуровнях в целях развития экономики Российской Федерации.

¹⁸ Пресс-релиз к брифингу заместителя Руководителя Федеральной налоговой службы Т. В. Шевцовой по теме: «Администрирование крупнейших налогоплательщиков» // (<http://www.nalog.ru>).