

Понятие администрирования налогов

Иванов А.Г.
адвокат

Современное развитие общественно-экономических отношений в совокупности с реформированием налоговой системы требует повышения поступления налогов, упрощения налогового учета, стабильности и эффективности налоговой системы в целом.

Одной из основных проблем государства является обеспечение поступления в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды налогов, сборов и иных установленных законом платежей.

Финансовая деятельность государства по получению налогов, как одного из суверенных прав государства, будет действенной только в том случае, если будет разработан оптимальный механизм налогового администрирования.

Налоговое администрирование является одним из основных элементов эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства. Эффективность налоговой системы обусловлена полнотой выявления источников доходов в целях обложения их налогами и минимизацией расходов по их мобилизации и обязанности уплате.

К сожалению, нет нормативно-правовых актов, регламентирующих конкретно администрирование, а в существующих правовых нормах имеются значительные недостатки, пробелы и разрабатывались они без единого концептуального подхода к содержанию. Формирование налоговой политики происходит без учета интересов частного капитала, а неразумное налоговое администрирование ведет к массовому уклонению от уплаты налогов, "бегству" капитала и т.д.

Исследование теоретических и практических аспектов администрирования налогов напрямую связано с необходимостью реформирования и совершенствования этого института налогового права с целью обеспечения надлежащего правового регулирования деятельности исполнительных и судебных органов на практике, создания баланса публичных и частных интересов.

Положения статьи 57 Конституции Российской Федерации обязывают каждого платить законно установленные налоги и сборы. Но, для исполнения закона недостаточно издать соответствующие юридические нормы. Закон, в котором закреплена воля государства, право субъективного требования государства, является только абстрактной нормой, намечающей процесс поведения неограниченного круга субъектов. Для его

исполнения, подчинению ему, необходимы управляющие, организующие и контролирующие действия государства. Их осуществляют уполномоченные государством органы, управляющие и работающие непосредственно с организациями и людьми, а через них управляющие имуществом, работами, услугами и общественными процессами.

Целью налогового администрирования является исполнение налоговой политики государства, которая проводится в отношении всех участников правоотношений регулируемых налоговым законодательством. При этом согласие субъекта не является обязательным и необходимым условием возникновения налоговых правоотношений.

На настоящий момент, одним из сдерживающих факторов повышения эффективности мобилизации налогов в бюджет являются сложившиеся методы налогового администрирования.

Возражения хозяйствующих субъектов вызывают в основном контролирующие функции: правила проведения налоговых проверок, и в частности повторных, количество и сроки проверок в течение года; перечень документов, которые налоговые органы вправе затребовать при камеральных проверках. Отсутствие типовых процедур проверки, низкое качество проведения проверок, слабая доказательная база о взыскании налоговых санкций при рассмотрении дел в суде, широкое применение "фирм-однодневок", большое участие в обороте наличных денег и т.д., все это указывает на неотлаженный механизм администрирования.

Для борьбы с рассматриваемыми правонарушениями со стороны уполномоченных государством органов должен быть установлен постоянный контроль доходов и расходов организаций и физических лиц, преследующий цель изначально предоставить в распоряжение налоговых органов сведения прямо или косвенно характеризующих объект налогообложения и налоговую базу по каждому налогоплательщику. Необходимо, чтобы система налогового администрирования не просто обеспечивала уменьшение уровня затрат на исполнения налогового законодательства для государства и для налогоплательщиков, но и формировала у последних понимание неотвратимости выявления нарушения и взыскания в бюджет полной суммы причитающихся к уплате налогов.

Указанные обстоятельства требуют определения и детального рассмотрения правовой природы администрирования налогов.

Понятие "природа" означает сущность, основное свойство чего-либо¹. Выяснить сущность – значит выявить его основополагающие свойства, признаки, особенности и взаимосвязь с другими явлениями. Таким образом, выяснить правовую природу

¹ Большой толковый словарь русского языка. /Сост. и гл.ред. С.А.Кузнецов. – СПб.: "Норинт", 1998. - С.988

администрирования налогов можно через взаимосвязь с другими явлениями, через отношения которые возникают в процессе исполнения налоговой обязанности и обеспечения поступления налогов.

Исследование вопросов налогового администрирования находится на начальной стадии в правовой науке. В современных официальных документах определение термину "налоговое администрирование" не дается. Сам термин "налоговое администрирование" зачастую встречается в контексте его совершенствования и улучшения.

Под администрированием толковые словари, как правило, понимают управление посредством приказов и распоряжений, часто без учета конкретных условий работы, существа, дела². Вероятно, на настоящий момент, такое определение не лишено доли истины. Но по нашему мнению, в определение нужно вложить то, что должно истинно отражать последнее, такое как дает классик французской административно-правовой науки А.Файоль: "администрировать – значит предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить и контролировать"³.

Постановка вопроса об администрировании доходов и понятии администрирования доходов впервые прозвучала в работе С.В.Запольского: "... под администрированием государственных доходов следует понимать деятельность по обеспечению возникновения, исполнения финансовых обязательств и мобилизации в бюджет предусмотренных законом денежных доходов государства"⁴.

Понятие налогового администрирования отражено в работах ученых-экономистов Дадашева А.З., Красницкого В.А., Лобанова А.В., Перонко И.А. К сожалению, не все определения данного понятия корректны. Дадашев А.З., Лобанов А.В. считают, что "налоговое администрирование, как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, включает совокупность форм и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России. Основными методами налогового администрирования являются налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Каждому из этих методов присущи свои формы реализации, призванные обеспечивать решение определенных задач. Целью налогового администрирования, таким образом, является обеспечение плановых налоговых поступлений в бюджетную систему в условиях оптимального сочетания методов налогового регулирования и налогового контроля"⁵. По мнению Перонко И.А. и Красницкого В.А., "налоговое администрирование – это система управления государством

² Большой толковый словарь русского языка. Указ. соч. С.29

³ Цит. по: Административное право зарубежных стран./ Под ред. Козырина А.Н., Шатиной М.А. – М.: Спарк, 2003. – С.11

⁴ Запольский С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы. //Субъекты советского административного права: Сб. науч. трудов СЮИ. Свердловск, 1985 г. - С.148.

⁵ Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 2002. – С.4-5.

налоговыми отношениями. Налоговые отношения являются предметом налогового администрирования"⁶. И далее: "... понятие "налоговое администрирование" раскрывается с двух сторон. Во-первых, это система органов управления (законодательные и административные налоговые органы). В круг их обязанностей входит процедурное обеспечение прохождения налоговой концепции на очередной плановый период: рассмотрение и обсуждение, утверждение в законодательном порядке. Кроме того, они должны составлять отчеты об исполнении налогового бюджета, подвергать их всестороннему анализу. Во-вторых, это совокупность норм и правил, регламентирующих налоговые действия и конкретную налоговую технику, а также определяющих меры ответственности за нарушение налогового законодательства"⁷. С этим определением нельзя согласиться, поскольку налоговое администрирование, по нашему мнению, является определенной правоприменительной и правореализующей деятельностью.

Для обеспечения порядка поступления налогов недостаточно издать нормы, в которых закреплена господствующая воля, необходимо обеспечить подчинение граждан и организаций содержащимся в них правилам. Как справедливо отмечает М.В.Карасева: "...добровольное исполнение налогоплательщиком его налоговой обязанности путем собственных активных действий без помощи государственных органов – это то, к чему, прежде всего, стремится государство", и далее: "Что касается действий государственных органов, направленных на обеспечение исполнения налоговой обязанности, то они являются в системе налогового регулирования вторичными, вынужденными"⁸. Необходимо добавить, что добровольное исполнение налоговой обязанности невозможно без встречных действий со стороны уполномоченных органов.

На наш взгляд, в современных условиях, **администрирование налогов – это регламентированная законами и другими правовыми актами организационная, управленческая деятельность уполномоченных государственных органов и других уполномоченных законами субъектов по обеспечению возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности и обеспечения поступления налогов в бюджетную систему Российской Федерации.**

Возникающие налоговые правоотношения в первую очередь являются организационными, т.е. направленными на исполнение процесса правореализации. Организационная деятельность по налоговому администрированию направлена на развитие процессуальных форм реализации прав и обязанностей субъектов налоговых

⁶ Перонко И.А., Красницкий В.А. Налоговое администрирование. //Налоговый вестник. - 2000 - №10. - С.22

⁷ Перонко И.А., Красницкий В.А. Указ. соч. С.23

⁸ Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М. 2003. – С.146.

правоотношений. Объектом налогового администрирования является исполнение налоговой обязанности.

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.

Целями налогового администрирования являются:

- исполнение налогоплательщиком налоговой обязанности;
- выполнение налоговой политики, тех задач, которые стоят перед государством на настоящем этапе;
- укрепление налоговой дисциплины;
- упорядочивание налоговых отношений.

Налоговая политика – это часть государственной политики, основанная на существующей политической идеологии, анализе экономической обстановки и путях развития государства. Налоговая политика характеризуется перманентной деятельностью уполномоченных органов государственной власти и местного самоуправления по созданию эффективного механизма правового регулирования, путем принятия соответствующих нормативных актов, и направленная на формирование доходной части бюджета, а также на развитие и регламентацию налоговых отношений.

Частью механизма правового регулирования и средством реализации налоговой политики является администрирование налогов.

Основными признаками администрирования налогов являются:

- подзаконность, осуществляемая во исполнение и на основании закона, направленная на достижение целей в рамках существующего правопорядка;
- процессуальный характер деятельности;
- возможность самостоятельно осуществлять меры принуждения в административном порядке, а также меры налоговой ответственности;
- вторичность по отношению к законодательной деятельности;
- юридическое неравенство субъектов;
- упорядоченность и постоянно осуществляемый контроль.

Изложенное позволяет сделать вывод, что администрирование налогов – деятельность исполнительно-распорядительного типа, осуществляемая органами государственного управления на основании и во исполнение закона.

Администрирование налогов, как вид государственной деятельности, строится и базируется на определенных принципах. К ним можно отнести следующие принципы:

- законности;
- равенства перед законом;
- гласности;
- добровольного исполнения налоговой обязанности;
- права на защиту субъектам налогового администрирования;
- презумпции невиновности налогоплательщика;
- эффективности;
- соблюдения налоговой тайны;
- неотвратимости юридической ответственности.

Подчинение государственной воли осуществляется с помощью различных методов.

"Метод можно понимать как систему определенных способов целенаправленного воздействия субъекта власти на коллектив, группу или одного человека. Такое воздействие производится не только на волю, но и на сознание, эмоции, интересы людей. Следовательно, речь идет о способах властных взаимоотношений между людьми, путях достижения усилиями одних людей целей, выработанных другими"⁹. Методы администрирования отличаются от экономических методов, которые характеризуются тем, что "с их помощью субъект управления добивается должного поведения управляемых путем воздействия на их материальные интересы, т.е. опосредованно в отличие от способов прямого властного воздействия"¹⁰.

К числу методов налогового администрирования можно отнести следующие методы регулятивной и юрисдикционной деятельности:

- нормативно-правовое регулирование;
- регистрационные действия;
- учет и контроль;
- обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов;
- применение санкций;
- разрешение споров.

Налоговое администрирование схоже, но не совпадает с административной деятельностью, т.к. важной чертой последней является "принудительность, опора на силу, возможность самостоятельно осуществлять физические, организационные и иные меры

⁹ Бахрах Д.Н. Административное право России. – М.: Издательство НОРМА, 2000. – С.351.

¹⁰ Алехин А.П., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М. Административное право Российской Федерации. – М.: ЗЕРЦАЛО, 1998. – С.270.

принуждения в административном порядке"¹¹. Особенности административной деятельности являются преобладание в управлении приказных форм и методов, отношение вертикального подчинения. Между тем, в основании налогового администрирования лежит принцип добровольного исполнения налоговой обязанности налогоплательщиком. Важным отличием администрирования налогов от административной деятельности является то, что и властный уполномоченный субъект не оказывает, в большинстве случаев до определенной стадии, властного воздействия выраженного в совершении действий, которые влекут за собой совершения другим субъектом определенных ответных действий.

Административно-правовые отношения исключают возможность договорных отношений типа гражданско-правовых¹², а налоговые отношения такую возможность предоставляют. Например, по заключению договоров налогового кредита, инвестиционного налогового кредита (ст.65 и 66 НК РФ), договора о залоге имущества (ст.73 НК) и договора поручительства (ст.74 НК).

В налоговых правоотношениях больше наблюдается отступление от главного качества административных отношений – неравенства сторон, подчиненности одной стороны другой. Так налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, не соответствующие Налоговому кодексу или иным федеральным законам, требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Субъекты налогового правоотношения, как налогоплательщики, так и уполномоченные органы, наделены свободой приобретать финансовые права и обязанности лишь в том объеме, что установлено законом. Разграничение полномочий налоговых органов и прав налогоплательщика является одной из проблем администрирования налогов.

По мнению М.В.Карасевой и ряда других авторов, "если в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований возникнут отношения, урегулированные с помощью диспозитивного метода, то они не будут финансово-правовыми"¹³. С этим нельзя согласиться, поскольку диспозитивный метод, в частности, используется в отношениях по налоговому и инвестиционному налоговому кредиту. Налогоплательщик, по собственному усмотрению, подает заявление о предоставлении кредита, а налоговый орган не обязан, а может его предоставить, т.е. стороны реализуют

¹¹ Бахрах Д.Н. Указ. соч. С.11.

¹² Алехин А.П., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М. Указ. соч. - С.80.

¹³ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Издательство НОРМА, 2001. - С.60.

собственную волю. Определенная свобода дана налогоплательщику и при выборе суммы уплачиваемых налога или налогов. Так, определенные в законе налогоплательщики могут выбрать между общей системой налогообложения и специальными налоговыми режимами, называемыми в Налоговом кодексе – "системами налогообложения": упрощенной, системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, системой налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); и системой налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Сумма выплачиваемого налога зависит и от учетной политики предприятия.

Если деятельность налогоплательщиков, отчасти, направлена на минимизацию налогообложения, то налоговое администрирование на максимальную мобилизацию доходов для государства. Как отмечает С.В.Запольский: "орган администрирования доходов, являясь посредником между государством и плательщиком, призван создать наиболее экономичный режим мобилизации доходов соответствующего вида в бюджет, при котором мобилизованные в бюджет средства действительно соответствовали бы результатам хозяйственной деятельности и экономическому положению плательщика"¹⁴. Причем в качестве одного из критериев эффективности администрирования, можно считать снижение для налогоплательщика затрат труда, времени и денежных средств в связи с выполнением им налоговой обязанности.

Под объектом правового регулирования налогового администрирования мы понимаем то, на что направлена деятельность уполномоченного органа, т.е. на процесс мобилизации налогов в бюджет. Субъектный состав налогового администрирования не ограничен налоговым органом и налогоплательщиком, в него вовлечены также налоговые агенты, банки и др.

Деятельность по налоговому администрированию связана с налогообложением, т.е. с обложением налогами. Налогообложение – наложение определенной обязанности, обязывание к уплате, внесению денежной суммы.

В отличие от большинства других финансовых правоотношений, администрирование налогов непосредственно связано с исполнением налогоплательщиком налоговой обязанности и реализацией имущественных материальных норм.

Под налоговой обязанностью понимается обязанность налогоплательщика перед государством по уплате налогов, возникающая в соответствии с налоговым законодательством, в силу которого налогоплательщик должен зарегистрироваться в

¹⁴ Запольский С.В. Указ. соч.. - С.148

налоговом органе, определять объекты налогообложения, исчислять налоги и другие обязательные платежи в бюджет, составлять налоговую отчетность, представлять ее в установленные сроки, уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет.

Налоговая обязанность вторична по отношению к гражданско-правовым отношениям, поскольку возникает на основании исполнения гражданско-правовых обязательств.

Ряд авторитетных отечественных ученых – Д.В.Винницкий, С.В.Запольский, М.В.Карасева и др.¹⁵, вместо "налоговой обязанности", "обязанности по уплате налогов", используют термин "налоговое обязательство". Такое применение термина представляется небесспорным. Н.П.Кучерявенко справедливо отмечает, что «вряд ли обязательство может отражать природу комплекса обязанностей налогоплательщика, имеющих безусловный и первоочередной характер. Более точным было бы использование термина «налоговая обязанность» как категории обобщающей всю систему обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налогов и сборов»¹⁶. Налоговая обязанность в отличие от гражданско-правового обязательства, хоть и является также имущественной, но носит не частноправовой, а публично правовой характер.

Более целесообразно создание и развитие собственных институтов налогового права, а не полная рецепция из других отраслей права. По мнению Г.В.Петровой: "... современное налоговое законодательство зарубежных стран во избежание неясностей и неточностей не стремится к совпадению с гражданско-правовыми терминами, а идет по пути детального определения содержания своей терминологии с учетом принятой в государстве экономической доктрины развития"¹⁷. Как бы не было заманчиво применить давно разработанный институт гражданского обязательственного права, в случаях, когда постоянно происходит взаимопроникновение двух отраслей права – гражданского и налогового, использование сходных наименований внесет сумбур и недопонимание. Развивающееся налоговое законодательство, там где это возможно, требует формирования специальной налоговой терминологии.

Налоговая обязанность – определенное взаимоотношение участников (правоотношение), возникающее в соответствии с налоговым законодательством, в силу которого налогоплательщик должен совершить определенные процессуальные действия, связанные с уплатой налога. К ним можно отнести:

¹⁵ Винницкий Д.В. Налоговое обязательство и система налогового обязательственного права.// Законодательство, №7, 2003 г., Запольский С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы. //Субъекты советского административного права: Сб. науч. трудов СЮИ. Свердловск, 1985 г., Запольский С.В. О предмете финансового права //Известия высш. учеб.заведений. Сер.: Правоведение, 2002.-№ 5., Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Издательство НОРМА, 2001.

¹⁶ Кучерявенко Н. П.Налоговая обязанность :Содержание и особенности правового регулирования//Правоведение. -2002. - № 5 (244). - С. 96.

¹⁷ Петрова Г.В. Общая теория налогового права. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004, С.102

- постановку на учет в налоговом органе;
- определение и ведение учета объектов налогообложения;
- исчисление налогов и других обязательных платежей;
- ведение, составление, предоставление бухгалтерской и налоговой отчетности в установленные сроки;
- уплата денежных сумм налогов и других обязательных платежей в порядке и в сроки, установленные налоговым законодательством.

Деятельность по исполнению налоговой обязанности включает также встречные действия органов администрирующих налоги, и часто действия предшествующие исполнению налогоплательщиком налоговой обязанности. К ним можно отнести действия по разработке методологии налогового и бухгалтерского учета, разработки и обеспечения налогоплательщика бланками налоговых деклараций и т.д.

Налоговый кодекс РФ регламентирует процессуальный порядок реализации налогоплательщиком налоговой обязанности – в первой части относительно всех налогов, а во второй части определяется порядок относительно каждого конкретного налога.

С какого момента лицо становится налогоплательщиком, возникает налоговое правоотношение, появляется налоговая обязанность? В Налоговом кодексе устанавливается, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы (ст.19 НК РФ). Юридическое лицо становится субъектом налоговых отношений с момента его государственной регистрации, вне зависимости от его постановки на налоговый учет, с этого же момента возникает и налоговая обязанность. Постановка на учет в качестве налогоплательщика организации и индивидуального предпринимателя осуществляется вне зависимости от обстоятельств, с которыми Налоговый кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога (п.2 ст.83 НК), т.е. быть налогоплательщиком – плательщиком налогов. Таким образом, субъекты налоговых отношений вступают в налоговые правоотношения не по своей инициативе и воле, а руководствуясь соответствующими нормами права, т.е. фактически сразу. Обязанность, согласно п.2 ст.44 НК, по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств – юридических фактов, предусматривающих уплату данного налога или сбора. Исполнение налоговой обязанности можно связать со статусом юридического или физического лица, но сам статус не порождает налогоплательщика. Главным юридическим фактом, порождающим

налогоплательщика, как плательщика налогов, надо считать возникновение, установленного в законе, объекта налогообложения. Фактически Налоговый кодекс называет субъект налоговых отношений – "налогоплательщиком" (ст.23 НК) еще на стадии его постановки на учет в налоговом органе, до момента возникновения объекта налогообложения.

Исполнение налоговой обязанности обусловлено мерами правовой ответственности, которые препятствуют противозаконному поведению обязанного субъекта (налогоплательщика) и подчиняют его государственной воле, выраженной в правовых нормах. Как отмечает А.В.Малько: "Обязанности позволяют действовать только жестко указанным в законе способом и тем самым ограничивают действия обязанного лица, сдерживают его от всех иных поступков, противоречащих обслуживающему субъективному праву. Обязанность — это необходимость, за которой (в случае ее нарушения) стоят меры наказания. "Что такое обязанность? — писал Г.Ф. Шершеневич. — Это прежде всего сознание связанности своей воли... Человек действует не так, как побуждают его собственные интересы, он считает необходимым ограничить себя в возможном фактически осуществлении интересов из-за интересов других"¹⁸.

Для возникновения налоговой обязанности необходим юридический факт – источник налоговой обязанности, с наступлением которого закон связывал бы такое последствие. Юридическими фактами возникновения налоговой обязанности могут быть действия как правомерные, так и неправомерные, вне зависимости от намерения лица породить налоговые правоотношения.

К числу источников налоговой обязанности можно отнести:

- государственная регистрация;
- возникновение объекта налогообложения.

Нормативные акты не являются юридическими фактами возникновения, прекращения, изменения правоотношения, и как отметил Г.Ф.Шершеневич: "закон составляет общее основание всех юридических отношений, а потому и не может быть назван источником обязательства в тесном значении: сила договора основывается на законе, последствия правонарушения определяются законом. Очевидно, что один закон, без юридического факта, не создает обязательства". И далее, развивает свою мысль данный автор: "обязательство и не может возникнуть, а обязанность (или необходимость) основывается на силе власти"¹⁹.

¹⁸ Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве.//Правоведение. -1998. - № 3. - С. 142.

¹⁹ Шершеневич Г.Ф. Учебник русского гражданского права (по изданию 1907 г.). – М.: Фирма "СПАРК", 1995, С.270.

Администрирование налогов связанное, в конечном счете, с уплатой налогов налогоплательщиком, требует точного определения налога и понимания, что вкладывается в это понятие в настоящий момент. Налог, как определенная финансово-правовая категория, требует постоянного администрирования. Это связано с добровольностью его уплаты, а также тем, что налог является не только правовой категорией, но также и экономической, политической, финансовой и социальной категорией.

Добровольность уплаты налога является юридической обязанностью и обеспечивается соответствующими правовыми стимулами и ограничениями. Как пишет А.В.Малько: "правовой стимул побуждает к законопослушному поведению, то правовое ограничение сдерживает поведение противозаконное"²⁰. Запрет, как тип правового регулирования, препятствует совершению неправомерных действий, в частности неуплаты налогов, обеспечивается принудительной силой государства и как справедливо отмечает В.Д. Сорокин: "нельзя не признать, что этому в известной мере помогает потенциальное существование уголовного запрета, который начинает действовать, когда запреты гражданско-правового и административно-правового типов регулирования "исчерпывают" свои возможности в соответствующих ситуациях"²¹. Исполнение налоговой обязанности, в первую очередь, осуществляется налогоплательщиком добровольно. На определенной стадии налоговые органы в своей деятельности по администрированию налогов используют, в основном, метод властных предписаний (императивный), диспозитивный метод носит ограниченный характер. В силу полномочий предоставленных государством, государственный орган или орган местного самоуправления обладает юридически властными полномочиями и принимает решения обязательные для налогоплательщика.

Налоговый кодекс дает следующее определение налога: "Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований". Часто научная мысль не успевает за развитием законодательства, описывая лишь существующие нормы права, однако теория требует новых подходов в изучении процессов в сфере налоговых правоотношений.

²⁰ Малько А. В. Стимулы и ограничения как парные юридические категории //Правоведение. -1995. - № 1. - С. 3

²¹ Сорокин В.Д. Правовое регулирование: предмет, метод, процесс. //Правоведение. – 2000. - №4. – С.41.

Многие исследователи указывают на следующие признаки налога: "форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности", "форма ограничения конституционного права собственности или иного законного владения путем отчуждения материальных благ", "с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти" и др.

Эти признаки и определения налога не в полной мере отражают его сущность, а некоторые признаки противоречат действующему законодательству.

Безвозвратность налога как признак означает, что отчужденный платеж не возвратится субъекту и он не получит никаких прав на распределение этого платежа. С точки зрения закона, нельзя говорить о безвозвратности налога, так пп.5 п.1 ст.32, ст.78, 79, п.9 ст.165, 171, п.3,4 ст.176 НК РФ и др. говорят об обратном.

Условием возврата налога являются определенные условия, установленные законом, сюда не относится излишне уплаченная сумма (переплата) налога. Эти условия нельзя назвать льготой. Согласно, ст. 56 НК РФ "льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере". Льгота основанная на получении денежных средств, а потом возвращении их не может являться полноценной льготой или правовым стимулом, т.к. не представляет собой возможность не уплачивать налог или уплачивать его в меньшем размере, т.е. не освобождает от обязанностей и не предоставляет преимуществ, также государство имеет возможность некоторый срок пользоваться денежными средствами и возврат денежных средств осуществляется только после выполнения налогоплательщиком ряда процедур. Естественно, идеальный налог, если такой термин можно применить к налогу, должен быть безвозвратен, но настоящие процедуры по уплате налогов, и на то есть особые причины, фактически делают налог "возвратным".

Обязанность по уплате налога, согласно п.2 ст.45 НК РФ, считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами - с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи, но доходом государства полученные денежные

средства становятся не с этого момента. Из них необходимо сделать возврат излишне уплаченных налогов, вернуть сумму налоговых вычетов, денежные выплаты в порядке реализации налоговых льгот. Либо получить от налогового агента, если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии на налогового агента.

Формулировка "платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств", также является не бесспорной. А если предположить, что у налогоплательщика нет денежных средств, то пропадет обязанность по уплате налога? Нельзя говорить и о принудительном характере изъятия или взимания налога, так как согласно п.1 ст.45 НК, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Нельзя согласиться с тем, что налоговые органы занимаются взиманием налогов. Это утверждение не зафиксировано нормативными документами, основной деятельностью последних является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов (ст.30 НК РФ).

Нельзя сделать определенный вывод и из определений налога "в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований", "с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти". Исходя из действующего законодательства, нельзя прийти к однозначному выводу, что первично - государственные расходы или налоги, устанавливаемые исходя из этих расходов. Ни Конституция РФ, ни Бюджетный или Налоговый кодекс не дают точный ответ на обоснованность установления того или иного налога. Пункт 3 ст.3 НК указывает лишь, что налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Налог – законодательно установленный государством в одностороннем порядке обязательный денежный платеж в бюджет, производимый в определенных размерах и в установленные сроки, носящий индивидуально безвозмездный характер, уплачиваемый добровольно или взимаемый принудительно. Налог является доходом государства (п.2 ст.41 БК РФ). Уплата налога связана с возникновением определенных юридических фактов (фактического состава). Фактический состав – это "система юридических фактов, необходимая для наступления юридических последствий (возникновения, изменения, прекращения правоотношения)"²². Так элементы налога являются фактическим составом. Налог считается установленным, согласно п.1 ст.17 НК РФ, лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект

²² Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т. II – М.: Юрид. лит. 1982.

налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Объект налогообложения – это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог²³. Термин "предмет налогового обложения" обозначает признаки фактического (не юридического) характера, которые обосновывают взимание соответствующего налога²⁴.

Проблема установления юридических фактов важна при проведении налогового контроля как части администрирования налогов.

Отталкиваясь от контекста в котором применяется слово "налог" в современном законодательстве, можно сделать вывод, что налог как понятие, объединяет как денежную сумму – материальный объект, так и определенной процессуальное действие связанное с отчуждением и сменой собственности – денежные средства из частной собственности переходят в собственность государственную или местного самоуправления.

Так исполнение налоговой обязанности происходит с выполнением определенных процессуальных действий. Создаются определенные организационные условия для простого, удобного и быстрого способа исполнения налоговой обязанности.

Как отмечает М.В.Карасева, что "в материальных финансовых правоотношениях проявляются конкретные права и обязанности, а в процессуальных – порядок реализации этих прав и обязанностей"²⁵.

Налоговое администрирование, как процесс управления и организации, направлено на упорядочивание налоговой системы и осуществляется в рамках налогового процесса. Налоговая обязанность – составная часть налогового права, правовые нормы, регулирующие налоговую обязанность, непосредственно преобразуют обязанности субъекта по уплате налога в конкретные процессуальные действия перехода данного платежа налогоплательщика в соответствующий бюджет. Нормы, регламентирующие налоговую обязанность, оформляют процессуальные действия.

Средствами реализации прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений являются процессуальные формы. Процессуальная форма, установленная нормами закона, способствует соблюдению законности, быстрому, упорядоченному достижению конкретной цели и устанавливает определенную модель поведения, порядок действий. По мнению В.М.Горшенева, С.В.Запольского, налоговому праву присущи черты процессуального права.

²³ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000, - С.89.

²⁴ Налоговое право. Указ. соч., - С.90.

²⁵ Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – М.: Издательство НОРМА, 2001. - С.258.

Налоговое законодательство пронизано сетью процессуальных форм. Само исполнение налоговой обязанности представляет собой комплекс процессуальных действий всех субъектов налоговых правоотношений. Налоговое законодательство построено таким образом, что находящиеся в одном нормативном акте материальные нормы права реализуются с помощью процессуальных норм, которые содержат порядок и правила совершения определенных действий субъектами налоговых правоотношений.

Автор разделяет позицию ученых (М.В.Карасева, П.М.Рабинович и др.) в соответствии с которой юридический процесс является деятельностью не только уполномоченных органов, но и деятельностью иных субъектов по реализации своих прав и обязанностей. Налоговый процесс представляет определенный порядок действий налогоплательщика, налогового агента и уполномоченных государством органов, направленных на реализацию налогоплательщиком его налоговой обязанности²⁶.

Относительно процессуальных норм можно присоединиться к мнению В.Д.Сорокина: "Во-первых, в системе российского права необходимо различать две группы процессуальных норм. Одни претендуют на роль процессуальной отрасли, поскольку реально «обслуживают» потребности материальных норм нескольких отраслей (гражданско-процессуальное, административно-процессуальное, уголовно-процессуальное право), другие связаны с реализацией материальных норм только своей отрасли, занимая в ней место процессуального института. Такие нормы существуют в системе конституционного, трудового, финансового и ряда других материальных отраслей.

Во-вторых, в отличие от материальных норм, которые регулируют общественные отношения, процессуальные правовые нормы регулируют уже отношения правовые, ставшие таковыми под воздействием соответствующих материальных правовых норм"²⁷. Процессуальные нормы реализуют материальные нормы в определенном установленном порядке.

В настоящее время налоговые процессуальные нормы – это не систематизированные и не упорядоченные правовые нормы находящиеся в системе налогового права.

Как полагает М.В.Карасева налоговый процесс "...структурирован по стадиям, производствам и процедурам"²⁸. Производства "отражают качественную обособленность

²⁶ Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). М. 2003. - С.152

²⁷ Сорокин В.Д. Правовое регулирование: предмет, метод, процесс. //Правоведение. – 2000. - №4. – С.43.

²⁸ Карасева М.В. Указ. соч., – С.152.

деятельности субъектов процессуального общения в зависимости от предмета деятельности" и складываются из совокупности взаимосвязанных процедур²⁹.

Налоговый процесс – это совокупность определенных процедур и производств, устанавливаемых законами и подзаконными нормативными правовыми актами, отличающихся друг от друга тем или иным конкретным назначением, и соответственно, имеющих разную степень правовой регламентации.

М.В.Карасева, по аналогии со стадиями в административном праве, выделяет ряд последовательно сменяющихся, а иногда и совмещающихся во времени этапов (стадий) реализации налоговой обязанности налогоплательщика:

- а) стадия инициативного (добровольного) исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности;
- б) стадия налогового контроля;
- в) стадия принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности;
- г) стадия привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности³⁰.

Стадия – это относительно самостоятельная часть деятельности, необходимая для достижения результата. Они следуют одна за другой, как правило, предыдущая подготавливает последующую³¹.

Стадию добровольного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности можно трансформировать в ряд подстадий (этапов):

- государственной регистрации и постановки на учет в налоговом органе;
- определение, ведение учета объектов налогообложения. Ведение, составление, предоставление бухгалтерской и налоговой отчетности в определенные сроки (вне зависимости от исчисления и уплаты налогов);
- добровольная уплата денежных сумм налогов и других обязательных платежей в порядке и сроки установленные законодательством.

Такое разделение на подстадии (этапы) показывает, что исполнение субъектом налоговых отношений своей налоговой обязанности, наступает до момента уплаты налогов и не связано с этим моментом.

Фактически администрирование налогов включает в себя две основных стадии: добровольного исполнения обязанным субъектом налоговой обязанности и принудительного исполнения и привлечения его к налоговой ответственности. Оптимальное реализация налогового администрирования будет заключаться в не

²⁹ Карасева М.В. Указ. соч. – С.150-151.

³⁰ Карасева М.В. Указ. соч.. – С.143-144.

³¹ Бахрах Д.Н. Юридический процесс и административное судопроизводство // Ежегодник российского права.- М.: Издательство НОРМА, 2001. – С.151.

наступлении стадии принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности и привлечения к налоговой ответственности.

Улучшение деятельности органов занимающихся налоговым администрированием путем определения четких процедур и построения ясной схемы налогового процесса, который не должен быть подвержена воздействию плановых показателей сбора налогов, между субъектами налоговых правоотношений будет способствовать обеспечению законности и созданию простой, и эффективной налоговой системы.