

УДК 336.225.673

Т.В. Куклина

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Статья посвящена основным теоретическим аспектам налогового администрирования. Приведены концептуальные отличия двух дефиниций – налогового администрирования и налогового контроля, которые зачастую отождествляются. Проанализированы основные критерии отличия данных процессов. Приведена классификация налогового администрирования с точки зрения взаимоотношений между государством и налогоплательщиками, методов осуществления по уровню регулирования и масштабу.

Ключевые слова: налоговый контроль, налоговое администрирование, классификация налогового администрирования.

Термин «налоговое администрирование» прочно вошел в терминологию налогообложения. При этом существующий диссонанс в трактовке данного определения заставляет вновь обращаться к данной теме и по-новому рассматривать сущностные критерии налогового администрирования.

Для начала определимся, что есть само администрирование. Современный экономический словарь трактует администрирование как «преобладание в управлении формальных, чисто административных, приказных форм и методов». Более современно определение, данное А. Файолем: «Администрировать – значит предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить, контролировать» [1]. Иными словами, однозначно можно сказать, что налоговое администрирование представляет собой *процесс управления налоговыми отношениями.*

Первый осмысленный ответ на вопрос о сущности налогового администрирования дал М.Т. Оспанов в работе «Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений» [2]. Налоговое администрирование определяется как *осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий, установленных ей государством и налоговым законодательством.*

В целом, анализируя размышления различных авторов на тему налогового администрирования, их выводы о сущности данного явления можно объединить в три группы:

1. Налоговое администрирование – это практическая деятельность налоговых служб [3, 4].
2. Налоговое администрирование – это то же, что налоговый контроль [5, 6].
3. Налоговое администрирование – это управление налоговыми отношениями [7, 8, 9].

С первым и третьим суждениями можно согласиться, но, по мнению автора, налоговое администрирование никак нельзя отождествлять с понятием налогового контроля, поскольку администрирование предполагает процесс управления объектом, а управление включает в себя такие элементы, как планирование, регулирование, контроль. Получается, сторонники мнения,

что налоговое администрирование есть исключительно контрольная деятельность налоговых органов, исключают такие элементы управления, как планирование и регулирование.

Отличия между налоговым администрированием и налоговым контролем состоят:

- в субъектно-объектном составе;
- целеполагании;
- функциональной характеристике;
- принципах осуществления;
- методах осуществления.

Отличительные критерии налогового администрирования и налогового контроля

| Критерии | Налоговое администрирование | Налоговый контроль |
|----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Сущностная характеристика | Налоговое администрирование есть система управления налоговыми отношениями | Налоговый контроль является элементом финансового контроля и налогового механизма |
| Объект | Налоговые отношения | Деятельность субъекта, как налогоплательщика |
| Функции | Планирование Учет и регулирование Контроль | Фискальная Контрольная Регулирующая |
| Методы | Совокупность методов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, а также совокупность методов осуществления контрольных мероприятий | Только совокупность методов осуществления контрольных мероприятий |
| Цель | Оптимальная организация налоговых отношений уполномоченными органами исполнительной власти для максимальной реализации фискальной составляющей налогов и сборов | Обеспечение полноты собираемости налогов в бюджет посредством контрольных мероприятий, в т.ч. препятствие уходу от налогов |
| Задачи | Повышение престижа налоговой службы и налоговой культуры налогоплательщиков | Обеспечение полноты и своевременности исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками |
| | Совершенствование сотрудничества с налогоплательщиками при осуществлении налоговых отношений | Соблюдение налогового законодательства и предупреждение его нарушений |
| | Повышение собираемости налогов | Контроль за правильностью ведения бухгалтерского и налогового учета и составления бухгалтерской и налоговой отчетности |
| | Противодействие уклонению от уплаты налогов и применению налоговых схем | Контроль за деятельностью банков в части осуществления взаимодействия их с налогоплательщиками |
| Прогнозирование развития налоговых отношений | | |
| | | |
| Методы | Превентивный и одномоментный; дифференцированный и нейтральный; силовой и партнерский | Сплошной и выборочный; предварительный, текущий и последующий камеральный и выездной |
| Принципы | Законность Объективность Прозрачность Непрерывность Научность Действенность Результативность Информационность Дифференцированность | Массовость Регулярность Всеобъемлемость Превентивность Действенность Научность Прозрачность Независимость |

Источник: составлено автором на основе [3, 5, 6, 7, 8, 10].

На основании проведенного анализа научных источников по вопросам налогового администрирования можно сделать вывод о том, что налоговое администрирование не следует отождествлять с налоговым контролем по многим критериям (таблица).

Налоговое администрирование имеет несколько модификаций, т.е. можно представить своего рода классификацию налогового администрирования:

1. *По уровню осуществления:* федеральное, региональное, территориальное. Структура налоговой службы – иерархичная и выстроена в соответствии с территориальным устройством России. Налоговая служба включает в себя центральный аппарат ФНС, Управления ФНС по субъектам РФ, территориальные налоговые инспекции. Кроме того, в состав налоговых органов входят межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам. Мероприятия налогового администрирования обеспечивают все уровни налоговой службы, включая центральный аппарат ФНС. В работах некоторых исследователей [11] отмечается, что центральный аппарат ФНС не осуществляет процедуры налогового администрирования. С точки зрения автора, это не так, поскольку к функциям центрального аппарата ФНС относится, в частности, аналитическая и методическая работа, что, в свою очередь, можно отнести к такому элементу управления, как регулирование. Кроме того, налоговое администрирование на федеральном уровне осуществляют межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам. В их сферу деятельности зачислены все элементы практической деятельности территориальных инспекций, просто относимых к конкретному кругу налогоплательщиков.

2. *По масштабу регулирования:* национальное и международное. Процедуры управления налоговыми отношениями, регламентированные национальным законодательством, относятся к национальному налоговому администрированию. В каждом государстве будут свои особенности его осуществления, начиная с самой организации налоговой службы. Существуют общие подходы организации налоговых органов в стране, но в любом государстве будут наблюдаться внутренние особенности как формирования структуры налоговых служб, так и их функционирования. Однако процессы глобализации затрагивают также и налоговую сферу. Началу становления международного налогового администрирования предшествовала гармонизация налоговых систем, начавшаяся в 1951 г., когда было создано Европейское объединение угля и стали, в связи с чем были ликвидированы таможенные пошлины (они в ряде стран относятся к налоговым платежам) на продукцию черной металлургии и каменноугольной промышленности [12]. Сегодня процесс гармонизации налогового администрирования включает в себя:

- подписание соглашений об избежании двойного налогообложения;
- совместные действия развитых стран по пресечению применения офшорных схем;
- совместные действия стран по противодействию использованию трансфертных цен с целью минимизации налоговых платежей.

Принципы гармонизации налогового администрирования, принятые Решением Интеграционного комитета Евразийского экономического сообщества от 5 апреля 2002 г. № 75 «Об Основных принципах гармонизации налогового администрирования в государствах – членах ЕврАзЭС», следующие:

- 1) придание ведомственным нормативным правовым актам большей четкости, не оставляющей места для неоднозначного толкования;
- 2) совершенствование норм и кодификация правил, регламентирующих деятельность налоговой администрации и налогоплательщиков;
- 3) совершенствование организационной структуры аппарата налоговых органов;
- 4) совершенствование контроля за соблюдением налогового законодательства, пресечение «теневых» экономических операций;
- 5) организация работы по оперативному доведению до налогоплательщиков информации о действующем законодательстве и разъяснению порядка его применения;
- 6) сокращение налоговых льгот;
- 7) развитие информационных технологий в налоговой системе;
- 8) обеспечение взаимодействия совместных информационных систем управления;
- 9) установление единых правил обеспечения соответствия документированных сведений о налогоплательщике конкретному лицу;
- 10) повышение результативности рассмотрения налоговых споров;
- 11) расширение практики решения споров с налогоплательщиками в судебном порядке;
- 12) унификации норм и правил в области контроля трансфертного ценообразования;
- 13) установление равных мер ответственности за идентичные по характеру налоговые правонарушения;
- 14) унификация положений соглашений об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал [12].

3. *По методам.* Здесь можно выделить сразу несколько видов: силовое и партнерское, дифференцированное и нейтральное, одномоментное и превентивное. Рассмотрим каждый вид подробнее.

С точки зрения методов, применяемых к налогоплательщику, и установления взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, может быть реализован силовой или партнерский подход. Силовой метод предполагает больший уклон на контрольную составляющую налогового администрирования. Цель налоговых органов – максимизация налоговых поступлений в бюджет за счет жестких мероприятий налогового контроля, обеспечивающих выявление фактов налоговых сокрытий. Данный метод предполагает участие также силовых структур при осуществлении мероприятий налогового контроля. В таких случаях на налогоплательщиков оказывается достаточно сильное воздействие, что часто в литературе называют «налоговым террором». При этом, как это нередко случается, силовое воздействие усугубляет проблемы коррупции, а это означает рост теневой экономики. Также данный подход характеризуется высокими издержками на проведение налогового контроля. Негативным последствием такого подхода является и снижение деловой активности хозяйствующих субъектов в условиях усиливающегося пресса со стороны властных субъектов налоговых отношений – налоговых и правоохранительных органов. Все эти негативные последствия

силового подхода налогового администрирования наблюдались в России в период рыночных преобразований и становления налоговой системы. Зачастую силовой подход налогового администрирования сочетается с усилением фискальной функции налогообложения.

Налоговое администрирование, основанное на принципах партнерства, предполагает достижение при соблюдении налогового законодательства баланса интересов налогоплательщика и государства на основе сотрудничества. При таком подходе возможно развитие таких специфических институтов, как досудебное урегулирование споров и налоговое консультирование. Налоговая служба при партнерском подходе является консультирующим органом для налогоплательщика. При партнерской концепции налогового администрирования главной задачей является не контроль всех налогоплательщиков с точки зрения неуплаты налогов и привлечения нарушителей к ответственности, а своевременность и полнота уплаты налогов. Важная роль при таком подходе отводится такому неформальному институциональному аспекту, как независимое налоговое консультирование. Налоговые консультанты, являясь независимыми сторонами между налоговыми органами и налогоплательщиками, оказывают помощь и тем и другим, в частности, налогоплательщикам предлагают законные способы оптимизации налоговых платежей, а налоговым органам передают сведения о возможных законных и незаконных способах минимизации налогов с тем, чтобы налоговые органы были готовы к определенным недобросовестным действиям налогоплательщиков.

Несмотря на кажущуюся идеальность такого подхода, он не лишен недостатков. Главный его недостаток в том, что отнюдь не все страны готовы к воплощению данной модели. Причины такого нежелания выстраивать партнерские взаимоотношения в России генерируются всеми субъектами налогового администрирования, и они следующие [13]:

- Слабая заинтересованность российских налогоплательщиков в развитии партнерских отношений при ожидании получения больших финансовых выгод от неформальных договоренностей.
- Низкая мотивация налоговых органов к изменению принципов и методов налогового администрирования.

В зависимости от отношения к налогоплательщику можно выделить дифференцированное и нейтральное налоговое администрирование. При дифференцированном налоговом администрировании проводится разграничение налогоплательщиков на добросовестных и недобросовестных. Дифференциация заключается в проведении контрольных мероприятий и представлении налоговых преференций в зависимости от степени исполнения налогоплательщиками налоговой дисциплины. Добросовестные налогоплательщики получают дополнительные льготы и расширенное информационное сотрудничество с налоговыми органами в сравнении с недобросовестными, которые, напротив, подвергаются более жесткому контролю и утрачивают возможность получения дополнительных налоговых льгот.

Нейтральное налоговое администрирование базируется на налоговом законодательстве, не содержащем отдельные нормы и правила, применяемые к добросовестным и недобросовестным налогоплательщикам. В российском налоговом законодательстве прослеживается нейтральность по отношению к

налогоплательщикам с различной степенью соблюдения налоговой дисциплины и термин «добросовестный налогоплательщик» ничего в себе не несет с точки зрения особого отношения к данному налогоплательщику со стороны государства.

С точки зрения подхода к осуществлению контрольных мероприятий выделяют одномоментное и превентивное налоговое администрирование [14].

Одномоментный подход основан на поиске фактов уклонения от уплаты налогов, новых схем минимизации налоговых платежей. При этом основным минусом данного подхода является то, что налоговые службы борются с уже свершившимся фактом нарушения налогового законодательства и узнают о появившихся незаконных способах налоговой минимизации в ходе проводимых проверок. Таким образом, в этом случае налоговые органы изначально «проигрывают» налогоплательщикам в плане знания пробелов налогового законодательства.

Второй подход «превентивный (или предупредительный), более затратный как в плане денежных затрат, так и трудовых. В этом случае главной задачей налоговых органов является предупреждение появления новых схем и квалификация наиболее рискованных налогоплательщиков, которые способны их реализовать. Такой подход требует также и высокой квалификации сотрудников налоговых органов. В России в 2007 г. появился элемент данного подхода, выраженный в методике оценки риска налогоплательщика на основе разработанных 12 критериев.

Российская налоговая система в настоящее время переживает очередной этап налоговой реформы, которая ставит целью совершенствование налогового администрирования. Исследования экономистов относительно сути налогового администрирования, его методов, классификации и т.д. позволят в итоге сформировать единую концепцию относительно развития налогового администрирования, наиболее адекватную современному социально-экономическому развитию нашего государства.

Литература

1. *Wren Daniel A., Bedeian Arthur G., Breeze John D.* The foundations of Anri Fayol's administrative theory [Electronic source]. URL: <http://www.bus.lsu.edu/management/ faculty/ abedeian/articles/Fayol. Pdf> (accessed: 05.04.2013).
2. *Оспанов М.Т.* Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений: автореф. дис. ... канд. экон. наук [Электронный ресурс]. URL: <http://dissertation1.narod.ru/ avtoreferats/ avtoref137.htm> (дата обращения: 09.05.2013)
3. *Абрамчик Л.Я.* Налоговое администрирование в системе финансового контроля // Финансовое право. 2005. № 6. С. 12–18.
4. *Осетрова Н.И.* Генезис терминов Налоговая система, Налогообложение, Налоговое администрирование // Вестн. Финансовой академии. 2008. №1. С. 75–85.
5. *Дадашев А.З., Лобанов А.В.* Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Книжный мир, 2008. 462 с.
6. *Орлов М.Ю.* Совершенствование налогового администрирования в контексте текущего этапа налоговой реформы // Налоговая политика и практика. 2003. №11. С. 25–32.
7. *Пономарев А.И., Игнатова Т.В., Богатырев М.А.* Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации: учеб. М.: Финансы и статистика, 2011. 548 с.
8. *Аронов А.В., Кащин В.А.* Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М.: Экономистъ, 2006. 591с.

9. *Титов А.С.* Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2007. 24 с.
10. *Красницкий В.А.* Налоговый контроль в системе налогового администрирования. М.: Финансы и статистика, 2008. 115 с.
11. *Дуканич Л.В.* Налоги и налоговый менеджмент в России. Ростов н/Д.: ФЕНИКС, 2008. 348 с.
12. *Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г.* Налоговые системы зарубежных стран. М.: ДИС, 2008. 471 с.
13. *Артеменко Д.А.* Развитие методов налогового администрирования на основе риск-ориентированного подхода [Электронный ресурс]: научная электронная библиотека. Электрон. журн. М., 2011. URL: <http://elibrary.fines.ru/library/materials/4880/> (дата обращения: 12.05.2013).
14. *Фоминых А.К., Кузнецов П.В., Яковлев А.А.* Идентификация неформальных бизнес-групп для целей налогового администрирования [Электронный ресурс]. URL: http://www.aspe.spb.ru/_private/ASPE%20WP101.pdf (дата обращения: 12.05.2013).