

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Т.В.Куклина

Аннотация: 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 налогоплательщикам, методов осуществления, уровню регулирования и масштабу.

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

Термин «Налоговое администрирование» прочно вошло 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 взгляд на вопрос сущности налогового администрирования дал М.Т.Оспанов в работе "Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений". 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 налоговый контроль, 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 состоит в:

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

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 1).

Таблица 1 - Отличительные критерии налогового администрирования и налогового контроля

Критерий	Налоговое администрирование	Налоговый контроль
1	2	3
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

1	2	3
Методы	совокупность методов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, а также совокупность	только совокупность методов осуществления контрольных мероприятий
Цель	оптимальная организация налоговых отношений уполномоченными органами исполнительной власти для максимальной реализации фискальной составляющие 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]

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 отнесены 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. Но 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 (ЕОУС) 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:

1. подписание соглашений об избежании двойного налогообложения;
2. совместные действия развитых стран по пресечению применения офшорных схем;
3. 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 досудебном 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, превентивное и одномоментное. Рассмотрим каждый вид подробнее.

С точки зрения методов, применяемых 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 с целью выявления фактов налоговых сокрытий. Данный метод предполагает участие также силовых структур при осуществлении мероприятий налогового контроля. В данном случае на налогоплательщиков оказывается достаточно сильное воздействие, что часто в литературе называют «налоговым террором». При этом, как это часто 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 давления 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 привлечение нарушителей к ответственности, а своевременности и полноты 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 незаконных способах минимизации налогов с тем, чтобы налоговые органы были готовы к определенным недобросовестным действиям налогоплательщиков.

Не смотря 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 предоставлении 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 на 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 превентивное и одномоментное 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 на основании проводимых проверок. Таким образом, в этом случае налоговые органы изначально "проигрывают" налогоплательщика в плане знания пробелов налогового законодательства.

Второй подход - превентивный (или предупредительный) более затратный, как в плане денежных затрат, так и трудозатрат. 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. позволит, в итоге, сформировать единую концепцию относительно развития налогового администрирования, наиболее адекватную современному социально-экономическому развитию нашего государства.

Литература:

1. Daniel A. Wren, Arthur G. Bedeian, John D. Breeze The foundations of Henri Fayol's administrative theory [Электронный ресурс].-URL:<http://www.bus.lsu.edu/management/faculty/abedeian/articles/Fayol.Pdf> (дата обращения 05.04.2013)
2. Оспанов М.Т. Налоговая реформа и гармонизация налоговых отношений Автореферат диссертации на соискание ученой степени канд.эк.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. N 6. С.12-18
4. Осетрова Н. И. Генезис терминов Налоговая система, Налогообложение, Налоговое администрирование // Вестник Финансовой академии. - 2008. - № 1. - С. 75-85.
5. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Книжный мир, 2008.-462с.
6. Орлов М.Ю. Совершенствование налогового администрирования в контексте текущего этапа налоговой реформы / М.Ю. Орлов //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, 2011.-548с.
8. Аронов А.В., Кашин 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: автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук. -Москва, 2007.-24с.
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-на-Дону.:ФЕНИКС, 2008.-348с.
12. Попова Л.В., Дрожжина И.А., Маслов Б.Г. Налоговые системы зарубежных стран. М. ДИС, 2008.-471с.
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.finec.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)