

§ 3 НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ

Т.А. Ефремова

ФУНКЦИИ И МЕТОДЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ: ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ, ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ

Аннотация: Налоговое администрирование, как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, включает совокупность функций и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему страны. Вместе с тем, в научной литературе зачастую происходит смешение понятий «функция» и «метод» налогового администрирования, что делает необходимым уточнение указанных понятий, конкретизацию смысла вкладываемого в каждый из них. Цель данной работы, таким образом, заключается в выявлении и обосновании экономического содержания функций и методов налогового администрирования и определении особенностей их применения. В работе применены методы анализа и синтеза, дедукции и индукции, сравнение, обобщение и другие методы исследования. В статье раскрыты особенности основных функций налогового администрирования, таких как: налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование, налоговый контроль. Выявлены цели и задачи каждой из функций и доказана их неразрывная взаимосвязь в процессе налогового администрирования. Обоснованы ключевые способы и методы реализации всех функций с учетом соблюдения баланса интересов, как налоговых органов, так и налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговое администрирование, функция, метод, налоговое планирование, налоговое прогнозирование, налоговое регулирование, налоговый контроль, налоговые проверки, налоговое стимулирование, налоговое сдерживание.

Налоговое администрирование, как организационно-управленческая система реализации налоговых отношений, включает совокупность функций и методов, использование которых призвано обеспечить налоговые поступления в бюджетную систему России.

Вместе с тем, в научной литературе зачастую происходит смешение понятий «функция» и «метод» налогового администрирования. Так Ф. Ф. Ханафеев и О. А. Миронова отмечают, что налоговому администрированию присущи следующие функции: планирование, учет, контроль,

анализ и регулирование¹. По мнению А. З. Дадашева и А. В. Лобанова налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль являются методами налогового администрирования².

А. В. Передернин называет следующие функции налогового администрирования: планирование (постановка целей, за-

¹ Миронова О. А. Налоговое администрирование / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. — М. : Омега-Л, 2005. — с. 43.

² Дадашев А. З. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А. З. Дадашев, А. В. Лобанов. — М. : Книжный мир, 2002. — с. 5.

дач); организация (создание формальной структуры подчиненности и соответствующего разделения работы между подразделениями); руководство (оперативное принятие решений в виде приказов и распоряжений, обеспечение согласованности и взаимодействия всех подразделений); учет; контроль; анализ и другие методы, обеспечивающие достижение необходимого результата³. То есть в данном случае наблюдается совмещение понятий функции и метода налогового администрирования, не делается различий между ними.

Отсутствие единства среди ученых-экономистов в данном вопросе, делает необходимым уточнение указанных понятий, конкретизации смысла вкладываемого в каждый из них.

Функция (от лат. function — исполнение) в экономическом словаре обозначается как роль, назначение чего-либо⁴. Считая налоговое администрирование формой управления налоговыми отношениями, мы солидарны с позицией первой группы ученых, полагающих, что ему присущи функции планирования, регулирования, учета, анализа и контроля, призванные обеспечить решение определенных задач.

Каждая из функций использует свои способы и приемы их достижения, что как раз и образует методы налогового администрирования, так как согласно определению, данному в экономическом словаре, метод — это прием, способ или образ действия.

Как показывают результаты научных исследований, основной функцией налого-

вого администрирования является налоговый контроль, обеспечивающий своевременное и полное поступление налоговых доходов в бюджетную систему Российской Федерации. От грамотного построения системы налогового контроля зависит повышение собираемости налогов в целом.

Приоритетность налогового контроля на современном этапе развития экономики России обусловлена тем, что он пронизывает экономику по вертикали и по горизонтали, обеспечивая соблюдение бухгалтерского и налогового учета, отчетности и законодательных основ налогообложения. Налоговый контроль нацелен на выполнение заданных параметров социально-экономического развития, формирования доходных источников бюджета РФ, в частности, налоговых поступлений⁵.

Как элемент налоговой системы налоговый контроль реализует фискальную функцию налогов, является ее носителем, а его экономическая сущность проявляется через механизм контрольной функции налогового администрирования. Степень проявления этой экономической функции зависит от того, как осуществляется сбор налогов.

Налоговые контрольные действия проводятся в разрезе налогов, групп налогоплательщиков, территорий, охватывая, таким образом, всю систему налогообложения. С их помощью государство следит за соблюдением налогоплательщиками и иными обязанными лицами законодательства о налогах и сборах, осуществляет меры по предотвращению и устранению нарушений в области налогообложения и привлечению виновных лиц к ответственности.

³ Передернин А. В. Налоговое администрирование: состояние, проблемы, перспективы: монография / А. В. Передернин. — Тюмень : Изд-во Тюменского государственного университета, 2010. — с. 22–23.

⁴ Райзберг Б. А. Современный экономический словарь. — 5-е изд., перераб. и доп. / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. — М. : ИНФРА-М, 2006. — 495 с.

⁵ Перекрестова Л. В. Реформирование системы налогового контроля в РФ / Л. В. Перекрестова, Г. Я. Чухнина. — Волгоград: ВолГУ, 2001. — с. 136.

От эффективности проведения налогового контроля зависит наполняемость бюджета. Он обеспечивает обратную связь налогоплательщиков с органами государственной власти. При принудительном изъятии части доходов налогоплательщиков налоговый контроль является объективной необходимостью для формирования бюджета за счет налоговых изъятий.

В налоговом контроле ярко проявляется его информационно-констатирующая и сравнительно-оценочная сущность. Он является важнейшим средством получения информации по каналам обратной связи, без которой процесс налогового администрирования потеряет четкость и целенаправленность. Именно налоговый контроль позволяет получить оперативную информацию, объективно отражающую правильность исчисления налогов, полноту и своевременность уплаты текущих налоговых платежей налогоплательщиками и т.д.

Показателями результативности налогового контроля выступают уровень мобилизации в бюджетную систему налоговых доходов и других обязательных платежей, полнота учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, снижение числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия субъектов налогового контроля и т.д. В связи с этим, налоговый контроль осуществляется в неразрывном единстве с такими функциями налогового администрирования как учет и анализ.

Основным методом налогового контроля является налоговая проверка. Она позволяет проводить сопоставление данных, отражаемых налогоплательщиком в налоговых расчетах (декларациях) с фактическими данными о его финансово-хозяйственной деятельности и, таким образом, осуществлять непосредственный контроль за полнотой и правильностью

исчисления налогов и сборов. Одной из важных составляющих информации, используемой при проведении налоговых проверок, являются данные оперативно-бухгалтерского учета о фактическом состоянии лицевых счетов и учетные данные о налогоплательщиках. Несоответствия имеющейся в налоговом органе информации фактическим данным, выявленным в ходе проверок, используются для ее уточнения и привлечения налогоплательщиков к ответственности.

При этом наиболее эффективными выступают выездные налоговые проверки, так как многие налоговые правонарушения могут быть выявлены только в ходе их проведения. Вместе с тем, они являются и наиболее трудоемкими, требующими больших затрат рабочего времени сотрудников налоговых органов и высокой квалификации последних. В связи с этим проведение выездных налоговых проверок целесообразно, в первую очередь, лишь в тех случаях, когда затраты на них многократно перекрываются суммами дополнительно начисленных в результате проверки налогов.

Это обуславливает то, что в настоящее время камеральные налоговые проверки становятся преобладающими в сфере налогового контроля. Они охватывают всю налоговую отчетность налогоплательщиков, что заставляет их более ответственно подходить к ее составлению. Налогоплательщик должен быть готов к тому, что налоговый орган может потребовать документально подтвержденного любых содержащихся в представленной отчетности данных. Следовательно, камеральные проверки способствуют профилактике налоговых правонарушений и преступлений. Также именно камеральные проверки служат основой рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

Однако нельзя не отметить тот факт, что повышение результативности камеральных проверок возможно лишь на базе создания унифицированных методик компьютерной обработки представляемой бухгалтерской и налоговой отчетности. Использование таких методик позволит своевременно выявлять возможные несоответствия отдельных показателей и освободит сотрудников налоговых органов от необходимости рутинной работы по проверке правильности арифметических подсчетов⁶.

Таким образом, несомненно, что налоговый контроль занимает особое место в системе налогового администрирования. Однако эффективное функционирование данной системы невозможно без других ее составляющих. Для решения задач поставленных перед налоговым администрированием необходимо сбалансированное выполнение всех ее функций, что невозможно без теоретического обоснования сущности не только налогового контроля, учета и анализа, но и налогового планирования и налогового регулирования.

Налоговое планирование — одна из объективно необходимых функций государства в условиях экономики рыночного типа, составная часть системы бюджетного планирования и формирования налоговой политики. Вопросы налогового планирования приобретают особую актуальность в связи с внедрением среднесрочного финансового планирования на современном этапе, дальнейшим реформированием бюджетного процесса и возрастанием роли налогового администрирования в системе управления государственным бюджетом.

Определенным вкладом в создание методологических основ планирования налоговых поступлений в бюджетную систему явились публикации М. В. Романовского, О. В. Врублевской, Е. С. Вылковой и других авторов. Вместе с тем единая точка зрения в определении налогового планирования отсутствует.

Целесообразно привести достаточно аргументированное утверждение группы ученых о том, что налоговое планирование — определение на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий или консолидированный бюджет, а также объема налогов, подлежащих уплате конкретным налогоплательщиком⁷.

Однако если рассматривать налоговое планирование как механизм, предназначенный для решения задач налогового администрирования, в этом случае налоговое планирование представляется совокупностью методов, используемых субъектами налогового администрирования при выработке, принятии и оценке управленческих решений.

В. Г. Князев утверждает, что «функция планирования в налоговом администрировании находит свое выражение не в определении будущего состояния налоговой системы и расчетах налоговых поступлений, а в составлении планов проведения всех форм налогового контроля, особенно последующего, осуществляемого методом налоговых проверок, в целенаправленной работе по выбору налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, приоритетных с точки зрения большей вероятности обнаружения нарушений налогового законодательства»⁸.

⁶ Гринкевич Л. С. Проблемы и перспективы совершенствования налогового администрирования в Российской Федерации / Л. С. Гринкевич, А. П. Абрамов // Финансы и кредит. — 2006. — № 12. — с. 36.

⁷ Вылкова Е. С. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова, М. В. Романовский. — М.: Юрайт, 2004. — с. 69.

⁸ Князев В. Г. Налоговое администрирование в транзитивной экономике / В. Г. Князев, Л. Я. Маршавша. — М.: Волтерс Клувер, 2010. — с. 9.

Таким образом, объективная необходимость планирования налоговых поступлений обусловлена: планомерной деятельностью государства в налоговой сфере как субъекта властных полномочий; многогранностью процесса налогового администрирования, содержащего в числе прочих важнейшую функцию управления — планирование; целесообразностью обеспечения равномерного и систематического пополнения денежными средствами доходной части бюджетной системы; необходимостью реализации установленных финансовыми планами страны и регионов рациональных межбюджетных пропорций⁹.

Таким образом, значение налогового планирования заключается в объективной оценке возможных налоговых поступлений, необходимых для определения экономически обоснованных параметров контрольных (в том числе бюджетных) заданий.

В неразрывном единстве с налоговым планированием осуществляется его прогнозирование, которое представляет собой расчет возможных и достаточных налоговых поступлений. Следовательно, для решения задач, определенных целью налогового администрирования процессы планирования и прогнозирования необходимо рассматривать как единый адаптивный процесс, в рамках которого происходит регулярная корректировка решений, оформленных в качестве показателей, пересмотр мер по их достижению на основе непрерывного контроля и мониторинга происходящих изменений в законодательстве, регулирующем налоговые отношения, системе налогового администрирования и функционировании ее элементов.

⁹ Архипцева Л. М. Методологические основы прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджетную систему / Л. М. Архипцева // *Налоги и налогообложение*. — 2007. — № 12. — с. 11.

Налоговое планирование и прогнозирование призваны экономически обоснованно обеспечить качественные и количественные параметры бюджетных заданий и перспективных программ социально-экономического развития страны как в расчете на один финансовый год (текущее налоговое планирование), так и на более отдаленную перспективу (налоговое прогнозирование).

При налоговом планировании и прогнозировании не только реализуются фискальные задачи, но и закладываются основы оптимизации налогового регулирования. Основную задачу регулирующей деятельности налоговых органов составляет выявление отклонений и устранение их причин, а также внесение корректив в управляемую систему.

Анализ трудов российских ученых позволяет сделать вывод о том, что независимо от того рассматривали налоговое регулирование как «... форму целенаправленного управленческого воздействия ориентированного на поддержание равновесия в налоговых отношениях ...»¹⁰, или как один из наиболее мобильных элементов налогового механизма и сферы государственного налогового администрирования¹¹, или же, как метод налогового администрирования, которому присущи свои формы реализации, призванные обеспечить решение определенных задач¹², относительно методов налогового регулирования дискуссий не воз-

¹⁰ Гончаренко Л. И. *Налоговое администрирование: учебное пособие* / Л. И. Гончаренко. — М.: КНОРУС, 2009. — с. 303.

¹¹ Красницкий В. А. *Налоговый контроль в системе налогового администрирования* / В. А. Красницкий. — М.: Финансы и статистика, 2008. — 44 с.

¹² Дадашев А. З. *Налоговое администрирование в Российской Федерации* / А. З. Дадашев, А. В. Лобанов. — М.: Книжный мир, 2002. — с. 4.

никало, считая предоставление налоговых преференций и меры санкционирования основными из них. С данным утверждением необходимо согласиться, так как целью налогового регулирования является обеспечение решения задач уравнивания экономических интересов участников налоговых правоотношений, а также пресечения налоговых правонарушений. Налоговое регулирование преследует интересы государства в бюджетно-налоговой сфере деятельности, то есть направлено на максимальное финансовое обеспечение общественных интересов.

Фактически это и есть управление налоговыми отношениями с помощью различных методов. Это совокупность мер, направленных, с одной стороны, на достижение государственных интересов, которые при этом не ограничиваются лишь максимальными показателями собираемости налогов; с другой стороны, — на удовлетворение интересов налогоплательщиков (способствовать эффективному ведению бизнеса и расширению деловой активности)¹³.

В зависимости от направленности регулирующего воздействия, выделяют налоговое стимулирование и налоговое сдерживание.

Налоговое стимулирование основано на политике низких налогов, оптимизации состава и структуры системы налогов, уровня налогового бремени и ставок отдельных налогов, а также на использовании системы налогового льготирования (налоговых льгот и преференций). Система налогового стимулирования предполагает: изменение сроков уплаты налога и сбора, а также пени; предоставление отсрочки или рассрочки по

уплате налога; предоставление инвестиционного налогового кредита.

Налоговое сдерживание — менее распространенная сфера государственного налогового регулирования, так как оно призвано сдерживать развитие отдельных отраслей экономики и инвестиционную активность, преимущественно в целях недопущения кризиса производства, что в современной экономике случается достаточно редко. Налоговое сдерживание основано на политике высоких налогов с использованием в целом и выборочно высоких налоговых ставок, с увеличением перечня налоговых платежей, с отменой налоговых льгот и т. п.¹⁴.

Следует отметить, что особое место в сфере налогового регулирования занимает оптимизация налоговых ставок. Целью оптимизации налоговых ставок является достижение относительного равновесия между налоговыми функциями: фискальной и регулирующей. Именно их паритет важен для практики, что было доказано еще А. Лаффером, который установил, что когда налоговые изъятия, превышающие критический порог (35 % от совокупного дохода), то это приводит к резкому падению, как суммы дохода, так и самих налоговых поступлений. Расчет оптимального уровня налоговых ставок — процесс крайне сложный и трудоемкий. Здесь, прежде всего, необходимо экономическое обоснование с целью оптимизации государственных расходов, их приведение в соответствие с возможностями реальной экономики.

В настоящее время в системе отечественного налогового регулирования, наряду с методами балансирования эконо-

¹³ Баев В. В. К вопросу об объекте и структуре налогового администрирования / В. В. Баев // Финансовая аналитика: проблемы и решения. — 2010. — № 2. — с. 43.

¹⁴ Барулин С. В. Налоговый менеджмент : конспект лекций [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://www.be5.biz/ekonomika/n002/13.htm>

мических интересов применяются и меры административного воздействия. Это связано с налоговыми неплатежами. Поэтому неотъемлемой составляющей налогового регулирования является также система санкционирования. К нарушителям законодательства о налогах и сборах применяются финансовые и административные санкции, а также меры уголовной ответственности.

Таким образом, результаты исследования показали, что характерные черты и

внутренняя организация налогового администрирования находят выражение в его функциях, каждая из которых имеет свои методы реализации. При этом только оптимальное соотношение данных методов способствует достижению необходимого качества и результативности плановых, регулирующих и контрольных мероприятий, а, следовательно, обеспечивает устойчивое развитие налоговой системы и экономики государства.

Библиография:

1. Архипцева Л. М. Методологические основы прогнозирования и планирования налоговых поступлений в бюджетную систему / Л. М. Архипцева // *Налоги и налогообложение*. — 2007. — № 12. — С. 9–14.
2. Баев В. В. К вопросу об объекте и структуре налогового администрирования / В. В. Баев // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. — 2010. — № 2. — С. 39–44.
3. Барулин С. В. Налоговый менеджмент : конспект лекций [Электронный ресурс]. — URL: <http://www.be5.biz/ekonomika/n002/13.htm>
4. Вылкова Е. С. Налоговое планирование / Е. С. Вылкова, М. В. Романовский. — М.: Юрайт, 2004. — 634 с.
5. Гончаренко Л. И. Налоговое администрирование: учебное пособие / Л. И. Гончаренко. — М.: КНОРУС, 2009. — 342 с.
6. Гринкевич Л. С. Проблемы и перспективы совершенствования налогового администрирования в Российской Федерации / Л. С. Гринкевич, А. П. Абрамов // *Финансы и кредит*. — 2006. — № 12. — С. 35–39.
7. Дадашев А. З. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А. З. Дадашев, А. В. Лобанов. — М. : Книжный мир, 2002. — 168 с.
8. Князев В. Г. Налоговое администрирование в транзитивной экономике / В. Г. Князев, Л. Я. Маршавша. — М. : Волтерс Клувер, 2010. — 432 с.
9. Красницкий В. А. Налоговый контроль в системе налогового администрирования / В. А. Красницкий. — М. : Финансы и статистика, 2008. — 168 с.
10. Миронова О. А. Налоговое администрирование / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. — М.: Омега-Л, 2005. — 222 с.
11. Передернин А. В. Налоговое администрирование: состояние, проблемы, перспективы: монография / А. В. Передернин. — Тюмень : Изд-во Тюменского государственного университета, 2010. — 248 с.
12. Перекрестова Л. В. Реформирование системы налогового контроля в РФ / Л. В. Перекрестова, Г. Я. Чухнина. — Волгоград : ВолГУ, 2001. — 256 с.
13. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь. — 5-е изд., перераб. и доп. / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. — М. : ИНФРА-М, 2006. — 495 с.

14. Ефремова Т.А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // *НБ: Финансовое право и управление*. — 2013. — 2. — С. 1–23. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.622. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html
15. Агузарова Л.А. Налоговый потенциал региона и повышение эффективности планирования налоговых доходов (на материалах РСО-Алания) // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — 11. — С. 818–824. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.11.10054.

References:

1. Arkhiptseva L. M. Metodologicheskie osnovy prognozirovaniya i planirovaniya nalogovykh postuplenii v byudzhethnyuyu sistemu / L. M. Arkhiptseva // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2007. — № 12. — С. 9–14.
2. Baev V. V. K voprosu ob ob'ekte i strukture nalogovogo administrirovaniya / V. V. Baev // *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*. — 2010. — № 2. — С. 39–44.
3. Barulin S. V. Nalogovyi menedzhment : konspekt lektsii [Elektronnyi resurs]. — URL: <http://www.be5.biz/ekonomika/n002/13.htm>
4. Vylkova E. S. Nalogovoe planirovanie / E. S. Vylkova, M. V. Romanovskii. — М. : Yurait, 2004. — 634 s.
5. Goncharenko L. I. Nalogovoe administrirovanie: uchebnoe posobie / L. I. Goncharenko. — М.: KNORUS, 2009. — 342 s.
6. Grinkevich L. S. Problemy i perspektivy sovershenstvovaniya nalogovogo administrirovaniya v Rossiiskoi Federatsii / L. S. Grinkevich, A. P. Abramov // *Finansy i kredit*. — 2006. — № 12. — С. 35–39.
7. Dadashev A. Z. Nalogovoe administrirovanie v Rossiiskoi Federatsii / A. Z. Dadashev, A. V. Lobanov. — М. : Knizhnyi mir, 2002. — 168 s.
8. Knyazev V. G. Nalogovoe administrirovanie v tranzitivnoi ekonomike / V. G. Knyazev, L. Ya. Marshavsha. — М. : Volters Kluver, 2010. — 432 s.
9. Krasnitskii V. A. Nalogovyi kontrol' v sisteme nalogovogo administrirovaniya / V. A. Krasnitskii. — М. : Finansy i statistika, 2008. — 168 s.
10. Mironova O. A. Nalogovoe administrirovanie / O. A. Mironova, F. F. Khanafiev. — М. : Omega-L, 2005. — 222 s.
11. Peredernin A. V. Nalogovoe administrirovanie: sostoyanie, problemy, perspektivy: monografiya / A. V. Peredernin. — Tyumen' : Izd-vo Tyumenskogo gosudarstvennogo universiteta, 2010. — 248 s.
12. Perekrestova L. V. Reformirovanie sistemy nalogovogo kontrolya v RF / L. V. Perekrestova, G. Ya. Chukhnina. — Volgograd : VolGU, 2001. — 256 s.
13. Raizberg B. A. *Sovremenniy ekonomicheskii slovar'*. — 5-e izd., pererab. i dop. / B. A. Raizberg, L. Sh. Lozovskii, E. B. Starodubtseva. — М. : INFRA-M, 2006. — 495 s.
14. Efremova T.A. Nalogovoe administrirovanie v Rossii: predposylki stanovleniya i osobennosti funktsionirovaniya // *НБ: Финансовое право и управление*. — 2013. — 2. — С. 1–23. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2.622. URL: http://www.e-notabene.ru/flc/article_622.html
15. Aguzarova L.A. Nalogovyi potentsial regiona i povyshenie effektivnosti planirovaniya nalogovykh dokhodov (na materialakh RSO-Alaniya) // *Nalogi i nalogooblozhenie*. — 2013. — 11. — С. 818–824. DOI: 10.7256/1812-8688.2013.11.10054.