

Развитие базовых концепций налогового администрирования

© 2015 Евстафьева Алсу Хусаиновна

кандидат экономических наук, доцент

Казанский государственный архитектурно-строительный университет 420043,

Республика Татарстан, г. Казань, ул. Зеленая, д. 1

E-mail: evalsu@yandex.ru

Проанализированы элементы категориальности понятия “налоговое администрирование”, рассмотрена теоретическая база для его развития; представлена авторская логическая модель налогового администрирования с позиции институционального подхода, и охарактеризованы ее основные элементы. Дано обоснование фискальной и институциональной концепциям как базе для развития теории и методологии налогового администрирования.

Ключевые слова: налоговое администрирование, институциональный подход, модель налогового администрирования, элементы модели, характеристики налогового администрирования.

Категория “налоговое администрирование” своей популярностью, опережающей в какой-то степени ее реальное осмысление и осознание, во многом обязана проводимым административным реформам в налоговой системе в целом и в налоговых органах в частности, тесно связана с процессами администрирования определенных сфер государственного управления и деятельности уполномоченных в налоговой сфере государственных органов. Базовыми понятиями, определяющими сущность категории “налоговое администрирование”, являются: “администрирование”, “государственное администрирование”, “управление” и др.

Научное направление налогового администрирования зарождалось в России одновременно и в теории, и на практике. “Термин “администрирование”, означающий “управление”, был озвучен на конференциях и совещаниях в 90-х годах, а начиная с 2003 года появились ведомственные указания и другие документы, в которых Министерство по налогам и сборам, а впоследствии - Федеральная налоговая служба России стали широко использовать понятие “налоговое администрирование”. Налоговая политика государства содержала ряд положений, которыми объяснялся смысл понятия “налоговое администрирование” с управленческой позиции”¹.

Анализ применения термина “налоговое администрирование” позволяет сделать вывод, что до настоящего времени среди ученых и практиков нет единого подхода к раскрытию его содержания. Налоговое администрирование трактуют как:

- управление деятельностью налоговых органов²;
- управление налоговыми отношениями³;
- управление налоговой системой⁴; и др.

Общей позицией многих авторов остается определение налогового администрирования, в первую очередь, как управления. С этим следует согласиться, поскольку само слово администрирование соответствует латинскому *administration* - “руководство”, “управление”.

По мнению известного представителя научного направления административного управления Анри Файоля, “администрировать” означает предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить и контролировать⁵. В американской энциклопедической литературе государственное администрирование трактуется как “виды деятельности, направленные на осуществление решений правительства”⁶.

В России понятие “администрирование”, с юридической точки зрения, чаще относят к “деятельности” администрации, администраторов (органов или совокупности лиц, которые управляют, руководят действиями других людей)⁷. Это соответствует теории управления, где под термином “управление” понимается непрерывный процесс воздействия на объект управления (личность, коллектив, технологический процесс, предприятие, государство) для достижения оптимальных результатов при наименьших затратах времени и ресурсов. При этом в зависимости от особенностей управляемых отношений выделяют основные виды управления: социальное, идеологическое, государственное, хозяйственное⁸.

Государственное управление (или государственное администрирование), в отличие от иных видов управления, означает процесс регулирования социально-экономических отношений в обществе на основе различного рода законодательных и иных нормативных актов. В это понятие включено и непосредственное руководство деятельностью самих органов государственного управления⁹.

С позиции административного права можно выделить два подхода к определению понятия “государственное управление”: в широком смысле государственное управление - это целенаправленное организующее воздействие государства в лице всех его органов на развитие общества; в узком смысле - организующая деятельность органов исполнительной власти¹⁰.

Исторически категория “налоги” имеет прямое отношение к экономической и финансовой науке, поэтому термин “налоговое администрирование” следует рассматривать не столько с юридической, сколько с финансовой позиции. Для более глубокой характеристики налогового администрирования следует обратиться к существующим в научных публикациях подходам авторов и концепциям. Известно, что в основе научных подходов и концепций лежат классические экономические теории и общепризнанные налоговые теории Л. Вальраса, А. Маршалла, А. Вайднера, А. Смита, Д. Рикардо, А. Лаффера, Дж. Кейнса, И. Озерова, И. Янжула, Н.И. Тургенева и других известных авторов.

Характеристика общепризнанных и частных налоговых теорий широко освещена в научной литературе российскими налоговедами Б.Х. Алиевым, А.В. Ароновым и В.А. Кашиным, С.В. Барулиным, Л.И. Гончаренко, В.В. Коровкиным, И.А. Майбуровым, О.А. Мироновой, Л.П. Павловой, В.Г. Пансковым, А.А. Соколовым, А.В. Толкушкиным, Ф.Ф. Ханфеевым, С.Д. Шаталовым, Д.Г. Черником, Т.Ф. Юткиной и др.

В общих экономических теориях начиная с XX столетия как наиболее значимые следует выделить две концепции: *кейнсианскую концепцию государственного регулирования экономики* и *неолиберальную концепцию государственного регулирования экономики*.

Популярность или непопулярность той или иной теории рассматривалась в большей степени с научных позиций, являлась следствием влияния различных научных течений и предпосылок рождения новых налоговых теорий. Анализ известных за рубежом и в России налоговых теорий позволяет выделить некоторые современные концепции, которые можно признать базой для становления и развития теории налогового администрирования.

Первая концепция - фискальная. Данная концепция обусловлена такими явлениями, как: фискальная политика государства и фискальный характер налогообложения, а также бюджетный и налоговый федерализм. Фискальная политика государства признана инструментом “реализации интересов государственной казны. В этом кон-

тексте фискальная политика связана с государственной деятельностью и принятием финансовых решений касательно альтернативных способов финансирования государственных расходов за счет налогов и других методов накопления финансовых ресурсов государства”¹¹.

Сложность формирования бюджета государства в современных условиях (экономических санкций со стороны Запада), в частности, необходимость ежегодного планирования и утверждения бюджета требуют уточнения существующих и развития новых инструментов фискальной политики. Обозначая два основных типа фискальной политики - экспансивной (стимулирующей) и рестрикционной (сдерживающей), И.А. Майбуров и Ю.Б. Иванов выделяют две основные группы инструментов: бюджетно-налоговые (бюджетные расходы и налоги) и долговые (ссуды)¹². Принимаемые финансовые решения с использованием названных инструментов фискальной политики относятся к одной из охарактеризованных ниже моделей:

1 - *модель ежегодного сбалансированного бюджета*, принимаемого из-за необходимости формировать его на бездефицитной основе;

2 - *модель циклического сбалансирования бюджета*, предполагающая сбалансированность на протяжении всего экономического цикла (а не в планируемом финансовом году). Основным инструментом финансирования бюджетного дефицита в этой модели признаны государственные заимствования, позволяющие “смягчить” бюджетный дефицит, возникший из-за сокращения налоговых доходов в депрессивной фазе экономического цикла;

3 - *модель стабилизации экономической политики*, протекающей (автоматически за счет сбалансирования бюджета в ходе всего экономического цикла и использования встроенных стабилизаторов);

4 - *модель компенсационного бюджета*, при формировании которого учитываются перманентно-растущая стагнация экономики развитых стран и невозможность уменьшения постоянно растущего дефицита бюджета и, как следствие, невозможность отказа от государственных заимствований;

5 - *модель фискальной консолидации*, в основе которой лежит идея “обеспечения стабильности бюджетной системы за счет сокращения бюджетного дефицита с условием выполнения ранее принятых обязательств и содействия инновационному развитию экономики”¹³.

Заметим, что последняя, пятая, модель фискальной консолидации стала особенно интенсивно проявляться в посткризисный (2008 г.) период в

связи с проблемами формирования бюджетов и погашения государственного долга в таких странах, как Греция, Испания, Португалия (в 2010 г.). Нельзя не учитывать принимаемые разными государствами сценарии посткризисного развития экономики, воздействие на эти сценарии различных асимметричных шоков (шоки предложения, спроса, политические и геополитические шоки, спекулятивные и операционные шоки). В качестве примера можно привести фискальную политику Украины в условиях принятой стратегии Евроинтеграции, на которую оказывают влияние не только уровень цен на российский импортируемый газ, но и следующее:

- уровень волатильности основных резервных валют - доллара США и евро, в которые в

настоящее время деноминированы внешние долговые обязательства Украины;

- спрос и уровень динамики цен на основные товары украинского экспорта на европейском рынке;
- восстановление деловой активности торговых партнеров Украины; и др.

Фискальные разрывы и дисбалансы в сложившихся условиях внутренней европейской политической и экономической конъюнктуры можно считать основным *страновым риском* фискальной политики Украины.

Вышеохарактеризованные положения фискальной концепции дали толчок развитию таких явлений, как бюджетный и налоговый федерализм.

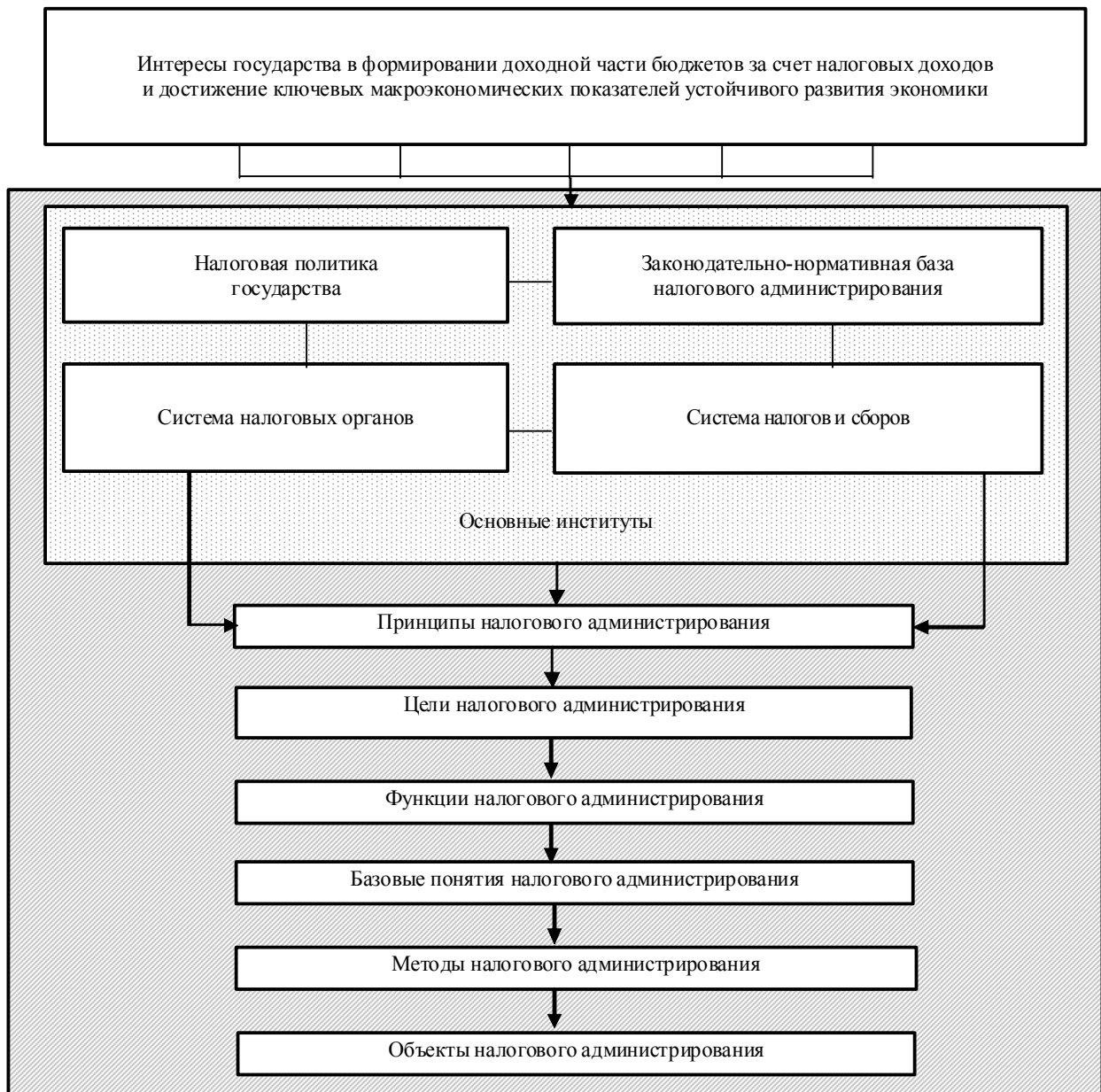


Рис. Логическая модель налогового администрирования с позиции институционального подхода

Второй не менее значимой концепцией, лежащей в основе развития теории налогового администрирования, является *институциональная концепция*, позволяющая увязать между собой основные налоговые категории, используемые в теории налогового администрирования. Взаимосвязь налоговых категорий исследовалась российскими налоговедами во все исторические времена развития налоговой науки и практики. Наряду с категорией “налоговое администрирование” другие налоговые категории рассматривались в работах последних лет Л.И. Гончаренко¹⁴, А.С. Каратаева¹⁵, Ф.Ф. Ханафеева¹⁶, Т.Ф. Юткиной¹⁷ и др.

К таким категориям авторы относят следующие: “налоговая среда”, “налоговые отношения”, “налоговая политика”, “субъекты и объекты налоговых отношений”, “система налогов”, “система налоговых органов”, “налоговый механизм”, “налоговый потенциал” и др.

Каждую категорию можно рассматривать с институциональной позиции, что доказано их самостоятельным содержанием, принципами и правилами функционирования, категориальной сущностью и возможной трансформацией, в результате которой появляются новые понятия и категории. Категориальность категории “налоги” была доказана Т.Ф. Юткиной¹⁸ с философской и юридической точек зрения. Характеристики категории “налоги” являются значимыми и используются для выделения ряда функций и принципов налогообложения.

В теории налогового администрирования выделяются свои специфические функции и принципы, которые тесно связаны с функциями и принципами налогообложения. Не останавливаясь на особенностях этих связей, следует уточнить категории и понятия, используемые для изучения налогового администрирования с позиции институционального подхода (см. рисунок).

Как основные институты в модели выделены четыре: 1 - налоговая политика; 2 - законодательно-нормативная база; 3 - система налоговых органов; 4 - система налогов и сборов. Каждый институт с позиции институциональной теории подчинен собственным формальным и неформальным правилам развития, имеет свое определение, целевое назначение, функции и задачи. Кроме того, каждый институт можно представить в виде самостоятельной логической модели, выделив в ней взаимосвязанные элементы. В специальной налоговой и экономической литературе содержится развернутая характеристика всех названных элементов. Более того, каждый институт имеет свое юридическое и экономическое содержание.

Взаимодействие вышеназванных институтов формирует налоговую среду, под которой следует понимать совокупность налоговых отношений, определение их границ и правил, в которых реализуются государственно-властные полномочия по установлению и сбору налогов в рамках Конституции и законодательства о налогах и сборах и иных нормативно-правовых актов о налогах и сборах¹⁹.

Комфортность налоговой среды позиционируется как одно из важнейших условий развития бизнеса, для чего Правительством Российской Федерации принимаются меры по снижению административных барьеров для субъектов бизнеса при их регистрации, по информированности налогоплательщиков и т.д. В частности, в Основных направлениях и мерах налоговой политики на 2015 и плановый период 2016-2017 гг. во исполнение Послания Президента Российской Федерации Федеральному собранию Российской Федерации от 12 декабря 2013 г. были включены такие меры, как:

- создание особых условий ведения бизнеса на отдельных территориях опережающего социально-экономического развития;
- стимулирование развития малого бизнеса за счет введения трехлетних налоговых каникул для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, а также за счет увеличения количества налогоплательщиков (расширение перечня), применяющих патентную систему налогообложения;
- противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций, в том числе за счет организации института контролируемых иностранных компаний (КИК).

Вышеназванные и ранее предпринимавшиеся меры по созданию комфортных условий ведения бизнеса касаются также регулирования налоговой нагрузки. Надо заметить, что положительные тенденции по увеличению комфортности налоговой среды отмечены Всемирным банком и Международной финансовой корпорацией в рейтинге “Ведение бизнеса”, в котором Россия в 2015 г. поднялась на 62-ю позицию (по сравнению со 112-й позицией в 2013 г.), в том числе по агрегированному индикатору “налогообложение” - на 49-ю позицию (по сравнению с 64-й позицией в 2013 г.)²⁰.

Каждый институт, включенный в логическую модель налогового администрирования, развивается и функционирует в соответствии с основными принципами, систематизированный перечень которых приведен в табл. 1.

Таблица 1. Принципы организации основных институтов, взаимодействующих в сфере налогового администрирования

Принципы налоговой политики	Принципы законодательно-нормативной базы (ст. 3, гл. 1, ч. 1 Налогового кодекса РФ)	Принципы организации налоговых органов*	Принципы налогообложения
Принцип научной обоснованности Принцип определенности Принцип оценки и учета ожидаемых эффектов Принцип учета и согласования различных интересов Принцип единства стратегии и тактики Принцип гибкости Принцип гласности Принцип политической ответственности	Принцип обязательности уплаты каждым лицом законно установленных налогов и сборов Принцип экономической обоснованности налогов и сборов Принцип полноты определения всех элементов налогообложения при установлении налогов Принцип недопущения дискриминационного характера налогов и сборов, исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных критериев	Принцип законности Принцип вертикали власти и единства централизации налоговых органов Принцип взаимодействия с другими органами исполнительной власти	Принцип социальной справедливости Принцип экономической эффективности Принцип всеобщности и равенства налогообложения

* О налоговых органах Российской Федерации : закон Рос. Федерации от 21 марта 1991 г. □ 943-1.

Понимая под принципами в целом основополагающие идеи, общие правила и положения, необходимые для построения и функционирования того или иного института, следует выделить свойственные институту налогового администрирования, в целом, собственные принципы: “принцип единства налоговой политики и экономики; принцип научности; принципы системности и комплексности; принцип приоритета функций управления над структурой налоговых органов; принцип делегирования полномочий; принцип обратной связи; принцип рациональности (экономичности); принцип мотивации. Налоговое администрирование может дать высокую результативность только при справедливом стимулировании сотрудников налоговых органов. Стимулирование может осуществляться в разных формах: материальной, морально-психологической, социальной и других, которые должны гармонично сочетаться между собой. Определяющей формой мотивации в настоящее время является материальная”²¹. Принципы налогового администрирования составлены авторами на основе комплексного подхода к принципам, свойственным каждому институту: системе налоговых органов, системе налогов и сборов, законодательно-нормативной базе, налоговой политике. Комплексность позволяет охарактеризовать налоговое администрирование с разных сторон, в том числе благодаря содержанию его основополагающих принципов. В налоговой литературе множественные характеристики налогового администрирования отражены в работах О.А. Мироновой и Ф.Ф. Ханафеева. Авторы выделяют три основные характеристики:

- налоговое администрирование как область научных исследований;

- налоговое администрирование как область практической деятельности;

- налоговое администрирование как информационная система.

Следует согласиться с такими характеристиками, основное содержание которых мы систематизировали в табл. 2.

Вышеперечисленные характеристики не являются исчерпывающими. В соответствии с базовыми концепциями, отмеченными в данном разделе (фискальной и институциональной), налоговому администрированию можно, на наш взгляд, дать исчерпывающую характеристику как самостоятельного института, реализующего управление налоговыми отношениями с нескольких позиций:

- с позиции управления налоговыми отношениями с налогоплательщиками, целью которого является контроль за соблюдением налогового законодательства и формированием доходной части бюджетов всех уровней за счет поступления налоговых доходов;

- с позиции взаимодействия налоговых органов разных уровней между собой, а также взаимодействия в сфере информационного обмена с другими органами государственного управления и взаимодействия на международном уровне.

В данной связи для обоснования институциональных связей в институте налогового администрирования требуются новые подходы к уточнению содержания функциональных задач в системе управления налоговыми отношениями и развития методического инструментария для реализации функций.

Институт налогового администрирования следует рассматривать как сложное явление, ох-

Таблица 2. Основные характеристики налогового администрирования*

Основная характеристика налогового администрирования	Содержание
1. Налоговое администрирование как область научных исследований	Развивается на основе классических экономических и налоговых теорий, позволяющих определять налоговое администрирование как управление налоговыми отношениями Институт налоговых отношений является производным от институтов "экономические отношения" и "финансовые отношения": <i>экономические отношения</i> → <i>финансовые отношения</i> → <i>налоговые отношения</i> Как любая наука, имеет свой предмет и метод, подчиняется основополагающим принципам Методология налогового администрирования включает положения теории, базовые концепции, методический инструментарий, в том числе свойственный каждой управленческой функции Как область прикладных научных исследований налоговое администрирование тесно связано с другими областями: управлением, экономикой и организацией, экономическим анализом, учетом, контролем, планированием и прогнозированием и др.
2. Налоговое администрирование как область практической деятельности	Уровневая структура налоговых органов отвечает уровневой системе управления в государстве (федеральный, региональный и местный), что позволяет рассматривать цели и задачи налоговых органов на каждом уровне управления. Практическими главными задачами налоговых органов являются: обеспечение доходов бюджета; формирование комфортной налоговой среды для развития экономики и бизнеса; развитие налоговых отношений с налогоплательщиками и поддержание высокого уровня налоговой дисциплины
3. Налоговое администрирование как информационная система	Располагает высокотехничными информационными ресурсами Формирует собственную информационную базу данных и электронные сервисы для обслуживания налогоплательщиков Реализует информационный обмен с другими государственными органами управления и их структурами, а также с международными организациями по налоговым делам

* Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование: развитие науки и практики // Экон. вестн. Ярославского университета. 2014. □ 32. С. 36-41.

ватывающее взаимодействие ряда других институтов, что уже было отмечено выше. Кроме того, охарактеризованные выше принципы налогового администрирования, наряду с целями, функциями, базовыми понятиями, методами и объектами налогового администрирования, имеют институциональный характер, т.е. могут рассматриваться как самостоятельные институты в системе налогового администрирования.

Таким образом, выделенные нами две основные концепции - фискальная и институциональная - определены как база для развития теории и методологии налогового администрирования. Первая концепция, основанная на бюджетном и налоговом федерализме, позволяет построить ту часть теории, которая непосредственно относится к формированию налоговых доходов бюджета, налогового потенциала государства и его территорий. Вторая концепция, основанная на взаимодействии институтов, развивает методологический инструментарий и наполняет научным содержанием предмет, объекты, функции и методы налогового администрирования, определяет подходы к оценке эффективности деятельности налоговых органов.

Изложенные концепции и характеристики налогового администрирования позволяют выделить новое научное направление в теории налогового администрирования, основанное на институциональном подходе и охватывающее в совокупности все сферы управления налоговыми отношениями.

¹ Налоговое администрирование : учеб. для студ. вузов, обучающихся по профилям направления "Экономика" и спец. "Налоги и налогообложение", "Экономическая безопасность" / О.А. Миронова [и др.] ; под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева. 3-е изд. Йошкар-Ола, 2013.

² Орлов М.Ю. Совершенствование налогового администрирования в контексте налоговой реформы на текущем этапе // Налоговая политика и практика. 2003. □ 11. С. 12.

³ Налоговое администрирование / под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева.

⁴ Налоговое администрирование : учеб. пособие для студ., обучающихся по спец. "Финансы и кредит", "Налоги и налогообложение" / А.Т. Измайлов [и др.] ; под науч. ред. Л.И. Гончаренко. Москва, 2009.

⁵ Файоль А. Общее и промышленное управление // Управление - это наука и искусство. Москва, 1992. С. 12.

⁶ *Василенко И.А.* Административно-государственное управление в странах Запада: США, Великобритании, Франции, Германии. Москва, 2001. С. 29.

⁷ *Бахрах Д.Н.* Административное право России. Москва, 2000. С. 6.

⁸ *Граждан В.Д.* Теория управления. Москва, 2005.

⁹ *Князев С.Д.* Принципы административного права Российской Федерации // Государство и право. 2003. □ 10. С. 43.

¹⁰ *Алехин А.П., Кармолицкий А.А.* Административное право России. Основные понятия и институты. Москва, 2004. С. 16.

¹¹ *Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления "Финансы и кредит" / И.А. Майбуров [и др.] ; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова.* Москва, 2014. С. 12.

¹² Там же. С. 13.

¹³ Там же. С. 17.

¹⁴ *Налоговое администрирование / под ред. Л.И. Гончаренко.*

¹⁵ *Каратаев А.С.* Налоговый потенциал крупнейшего налогоплательщика и его оценка: теория и методология : монография. Йошкар-Ола, 2010.

¹⁶ *Ханафеев Ф.Ф.* Аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона: теория и методология : монография. Москва, 2008.

¹⁷ *Юткина Т.Ф.* *Налоги и налогообложение* : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. Москва, 2002.

¹⁸ Там же.

¹⁹ *Налоговое администрирование / под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева.* С. 40.

²⁰ URL: <http://russian.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2011>.

²¹ *Налоговое администрирование / под ред. О.А. Мироновой, Ф.Ф. Ханафеева.* С. 46-47.

Поступила в редакцию 02.08.2015 г.