

Администрирование налогов как управленческая деятельность

ევროპული ინსტიტუტი და
საქართველო

ეკონომიკისა და ბიზნესის
აქტუალური პრობლემები
გლობალიზაციის
თანამედროვე პირობებში

საერთაშორისო სამეცნიერო-
პრაქტიკული კონფერენცია

მაცროეკონომიკა, ფინანსები
და ინვესტიციები

Роксана Паславская

кандидат экономических наук,
ассистент кафедры финансов, денежного обращения и кредита
Львовского национального университета имени Ивана Франко

Ключевые слова:

АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НАЛОГОВ, УПРАВЛЕНИЯ СИСТЕМОЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ, СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ, СИСТЕМА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГОВ, ФИСКАЛЬНЫЕ ОРГАНЫ, НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ.

На сегодняшний день сбалансированная налоговая политика является одним из инструментов стимулирования экономической активности. Однако формирование налоговой политики невозможно без надлежащего процесса администрирования налогов. От эффективности функционирования системы администрирования налогов зависит наполнение государственного бюджета, социальная защита населения и развитие предпринимательства.

Термин «администрирование налогов» в общественный оборот введен сравнительно недавно, хотя вид деятельности, который он обозначает, в практике государственного управления существует достаточно давно. Отечественные практики начали употреблять этот термин где-то со второй половины 90-х годов прошлого века. Он также часто встречается в научной литературе, однако единства среди специалистов относительно трактовки сущности этого понятия нет.

Научные основы управленческой деятельности в сфере налогообложения заложены в трудах В. Андрущенко [2003], А. Воронковой [2014], А. Крысоватого [2012], В. Мельни-

ка [2008], Л. Олейникова [2014], К. Проскуры [2014] и многих других. Однако несмотря на значительное количество публикаций по данной проблематике, вопрос о дефиниции администрирования налогов остается открытым.

Поскольку термин «администрирование» происходит от латинского «administration», что означает «управлять», то его применение в сочетании со словом «налоги» образует словосочетание «управление налогами». Таким образом, администрирование налогов можно определить как комплекс взаимосвязанных действий фискальных органов, направленных на организацию налогового процесса и осуществления контроля за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налогов, сборов и других платежей.

Согласно ст. 14.1.11 Налогового кодекса Украины (НКУ), администрирование налогов, сборов и других платежей определяется как «совокупность решений и процедур контролирующих органов и действий их должностных лиц, которые определяют институционную структуру налоговых и таможенных отноше-

ний, организуют идентификацию, учет налогоплательщиков и плательщиков единого взноса и объектов налогообложения, обеспечивают сервисное обслуживание налогоплательщиков, организацию и контроль за уплатой налогов, сборов, платежей в соответствии с порядком, установленным Законом» [Налоговый кодекс Украины № 2755-VI от 2 декабря 2010].

В «Экономической энциклопедии» этот термин определяется как деятельность органов управления и руководящих лиц, что осуществляется путем издания приказов и распоряжений [Экономическая энциклопедия 2000: 25]. В то же время подчеркивается негативное значение такого управления, которое предусматривает использование методов принуждения, требований беспрекословного выполнения приказов без их обоснования, и отмечается, что используется оно в административно-командной экономике.

По нашему мнению, такое толкование термина «администрирование» ложное, ведь администрирование платежей является не односторонним актом принуждения, а скорее консенсусом, который основан на осознании ответственности сторон в достижении общественно важных целей. Хотя сегодня мы наблюдаем противостояние между государством и бизнесом, то есть отношения между налогоплательщиками и государственными фискальными органами не являются гармоничными. Причинами этого могут быть:

- отсутствие четкого механизма защиты прав и интересов налогоплательщиков;
- непрозрачность налоговой политики государства;
- превышение служебных полномочий работниками фискальных органов и, как следствие, коррупция;
- низкий уровень налоговой культуры;
- недоверие общества к органам государственной власти, и, как следствие, пренебрежительное отношение налогоплательщиков к своей конституционной обязанности уплаты налогов.

В англоязычных словарях нет таких понятий, как «администрирование налогов» (tax administration), «система администрирования налогов» (tax administration system). А само

слово «administration» связано со словами «execution», «management», «performance», «supervision», что означает «организация», «управление», «исполнение», «контроль».

В. Мельник утверждает, что администрирование налогов – это «управленческая деятельность органов государственной власти, которая связана с организацией процесса налогообложения, основывается на государственных законодательных и нормативных актах и использует социально обусловленные и восприняты правила» [Мельник 2008: 4]. Однако этот процесс не всегда основывается на социальном восприятии. Примером являются многочисленные забастовки налогоплательщиков осенью 2010 г. в связи с принятием НКУ.

И все же такая точка зрения достаточно аргументирована, ведь администрирование налогов основывается на соблюдении двух видов правил: тех, что введены государством и зафиксированные в законодательных и нормативных актах, и тех, что выработанные обществом в виде традиций и привычек. Первые – это действующее законодательство, а вторые так и обозначают термином «привычка».

Авторы «Экономической энциклопедии» определяют привычки (обычаи) как «правила поведения в определенных сферах экономической деятельности, деловой жизни, не отражены в законах, нормативных документах и договорах, но которых придерживаются на практике» [Экономическая энциклопедия 2000: 136].

Следовательно, привычки и законодательство служат базовыми источниками для принятия решений в сфере администрирования налогов, ведь именно они координируют деятельность субъектов налоговых отношений. Таким образом, администрирование налогов – это установлена законом, практикой и обычаями система управления налоговыми процессами со стороны государства и его органов.

В научной литературе администрирование налогов часто отождествляют с управлением системой налогообложения. Однако, по нашему мнению, управление системой налогообложения является более широким по своему содержанию понятием, чем администрирование налогов (рис. 1). Эти понятия близки по значению, но не тождественные, так же, как и



რის. 1. Соотношение понятий «управление системой налогообложения» и «администрирование налогов»

Источники: составлено автором

понятие «налоговая система» и «система налогообложения». Если налоговая система – это совокупность налогов, сборов, других платежей и взносов в бюджеты и государственные целевые фонды, то система налогообложения – понятие более широкое. Под понятием «система налогообложения» понимается совокупность взаимосвязанных и взаимообусловленных налогов, сборов, других платежей и взносов в бюджеты и государственные целевые фонды, принципы, формы и методы их установления, изменения, исчисления, уплаты и взыскания, администрирования и отмены.

Управление системой налогообложения следует рассматривать как любую деятельность государства, что касается управления каждым элементом, который входит в понятие «система налогообложения». То есть это законодательное установление перечня налогов и сборов, которые справляются на территории Украины; определение на законодательном уровне принципов, форм и методов деятельности уполномоченных органов власти в сфере налогообложения; законодательное определение прав, обязанностей, функций и заданий

фискальных органов, которые обеспечивают взыскание налоговых платежей и налоговый контроль.

Исходя из этого, администрирование налогов является органической составляющей управления системой налогообложения, то есть управленческой деятельностью государственных органов, направленной на реализацию законодательных норм. Следовательно, администрирование налогов – это деятельность уполномоченных органов управления, которая направлена, в первую очередь, на обеспечение и реализацию контроля за соблюдением налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений. Налоговые отношения, возникающие между субъектами процесса администрирования налогов, делятся на несколько видов (рис. 2).

Администрирование налогов, как следует из приведенных выше определений, является понятием более узким за управление налогообложением, однако шире чем налоговый контроль. Налоговый контроль вместе с налоговым планированием, учетом и регулированием являются основными элементами процесса адми-



Рис. 2. Виды налоговых отношений

Источник: составлено автором

нистрирования налогов.

Контроль за соблюдением налогового законодательства является центральным элементом налогового администрирования. Согласно ст. 61.1 Налогового кодекса Украины «налоговый контроль – система мер, принимаемых контролирующими органами с целью контроля правильности начисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также соблюдения законодательства по вопросам регулирования обращения наличности, проведения расчетных и кассовых операций, патентования, лицензирования и другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы» [Налоговый кодекс Украины № 2755-VI от 2 декабря 2010].

Налоговое планирование предусматривает разработку системы планов, в основе которых лежит оптимизация налогообложения. В частности, это составление и обеспечение выполнения плана налоговых и неналоговых поступлений, ведения плана проверок налогоплательщиков и т.п.

Учетная работа предусматривает учет налогоплательщиков и учет налоговых поступлений.

Налоговое регулирование осуществляется с помощью комплекса правовых инструментов

и специфического стимулирующего механизма. Так, к методам налогового регулирования относятся налоговые каникулы, инвестиционный налоговый кредит, налоговая амнистия, отсрочка и рассрочка налоговых платежей, налоговые вычеты, регистрация бизнеса в зонах с благоприятным налоговым климатом и др.

В. Андрущенко определяет налоговое администрирование как основную функцию управления, которая включает планирование, организацию, руководство, учет и контроль [Андрущенко 2003: 29]. Такое определение достаточно аргументировано, ведь администрирование налогов – это, действительно, управленческая деятельность и ему свойственны все элементы управления, однако такая трактовка сущности данного понятия требует уточнения относительно того, какие именно действия включает в себя администрирование в пределах отдельных функций управления.

Так, составляющими налогового администрирования являются следующие виды деятельности:

- учет налогоплательщиков;
- учет налоговых поступлений;
- сбор, обработка и проверка налоговой отчетности;
- контрольно-проверочная деятельность;

- оперативно-розыскные мероприятия;
- мониторинг процессов налогообложения;
- прогнозно-аналитическая работа;
- нормотворческая деятельность;
- массово-разъяснительная и консультационная работа.

Следовательно, для определения термина «администрирование налогов» следует применять системный подход, который бы учитывал конкретные процессы и функции управления процессами налогообложения. По этому возникает необходимость определения понятия «система администрирования налогов».

Система администрирования налогов предусматривает взаимодействие управляющей (фискальных и других центральных органов исполнительной власти) и управляемой (налоговых платежей) систем, при чем управленческая деятельность управляющей системы направлена на формирование налоговых поступлений в бюджеты разных уровней и государственные целевые фонды, что обеспечивает реализацию функций налогов в порядке, предусмотренном законодательством.

Субъектами системы администрирования налогов является, с одной стороны, уполномоченные государством фискальные органы, а с другой - плательщики налогов, сборов и платежей в бюджеты и государственные целевые фонды, а также другие субъекты, которые влияют на формирование и функционирование системы администрирования налогов.

Под объектом администрирования налогов мы понимаем то, на что направлена деятельность уполномоченных органов, то есть процесс мобилизации налоговых платежей в бюджет. Иными словами, объектом является выполнение налоговых обязательств.

На макроуровне процесс администрирования налогов направлен на выполнение следующих заданий:

- организация налоговых отношений;
- реализация норм налогового законодательства;
- анализ макроэкономических процессов налогообложения и разработка исходных данных для прогнозирования их развития;
- оценка отклонений фактических значений

макропоказателей от прогнозных и выяснения причин таких отклонений.

На микроуровне выделяют такие задания:

- регулирования налоговых отношений;
- обеспечения ежедневной деятельности фискальных органов по мобилизации налогов и сборов;
- разработка и реализация организационных мероприятий, повышающих эффективность функционирования фискальных органов. При этом критерием эффективности администрирования налогов следует считать обеспечение мобилизации налогов и сборов в объемах, соответствующих научно обоснованным уровням налоговой нагрузки при минимальных затратах на функционирование налоговой системы.

В конечном итоге, основная цель процесса администрирования налогов предусматривает решение двух главных проблем:

- 1) обеспечение фискальных потребностей государства;
- 2) достижение высокого уровня доверия налогоплательщиков.

На основании этого можем выделить соответствующие функции системы администрирования налогов: фискальную и стимулирующую. Однако выполнение фискальной функции невозможно без надлежащего контроля, поэтому система администрирования налогов выполняет три функции: фискальную, стимулирующую и контрольную.

Фискальная функция обеспечивает формирование и мобилизацию поступлений в бюджеты различных уровней и государственные целевые фонды, которые впоследствии будут использоваться для финансирования потребностей общества. Суть стимулирующей функции заключается в создании таких условий налогообложения, которые будут способствовать, с одной стороны, развитию экономических процессов и явлений (например, развитию предпринимательской деятельности), а с другой - повышению уровня добровольности уплаты налогов в стране. Контрольная функция предполагает контроль со стороны государства за финансово-хозяйственной деятельностью субъектов хозяйствования, в частности за источниками их доходов и затратами, с целью обеспечения своевременных и в по-

ლном объеме поступлений платежей налогового характера в бюджеты различных уровней.

Поскольку деятельность налогоплательщиков направлена на минимизацию налоговых платежей, а налоговое администрирование – на максимальную мобилизацию доходов для потребностей государства, то возникает конфликт интересов. Главной же целью администрирования налогов является достижение баланса общественных и личных интересов.

На основании изложенного выше, можем сделать вывод, что в современных условиях открытой экономики система администрирования налогов – одна из важнейших составляющих системы налогообложения. Невзирая на это, в теории налогообложения вопрос дефи-

циации администрирования налогов остается актуальным. До сих пор среди исследователей нет единых и устоявшихся взглядов на эту проблематику, а предложенные определения часто свидетельствуют существенную разницу, а иногда и неопределенность содержания этого понятия.

По нашему мнению, администрирование налогов - это управленческая деятельность фискальных и других центральных органов исполнительной власти, которая обеспечивает формирование налоговых поступлений в бюджеты различных уровней и государственные целевые фонды, а также реализацию функций налогов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Андрущенко, В. (2003). Фискальная администрирования как наука и искусство / В.Л. Андрущенко // Финансы Украины. . - № 6. - С. 27-35.
2. Воронкова, А. (2014). Формирование понятийного аппарата управления процессом налогообложения / А. Н. Воронкова // Наука и экономика. - Хмельницкий, - Вып. 1 (33). - С. 235-243.
3. Крысоватый, А. (2012). Администрирование налогов в Украине: организация и направления трансформации: монография / А.И. Крысоватый, Т.Л. Томнюк. - Тернополь: ВПЦ «Экономическая мысль ТНЭУ». - 212 с.
4. Мельник, В. (2008). К вопросу формирования теоретических основ администрирования налогов / В.Н. Мельник // Финансы Украины. - № 9. - С. 3-9.
5. Олейникова, Л. (2014). Повышение фискальной и экономической результативности налогового администрирования в Украине / Л.Г. Олейникова // Финансы Украины. - №10. - С. 47-59.
6. Проскура, К. (2014). Налоговое администрирование в Украине в пост кризисный период: эффективность и направления модернизации: монография / К.П. Проскура. - К.: ООО «Эмкон». - 376 с.
7. Налоговый кодекс Украины № 2755-VI от 2 декабря 2010 [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Экономическая энциклопедия (2000): в 3 т. / Отв. ред. С.В. Мочерний. - К.: Академия, Т. 1. - 864 с.

Tax Administration as Management Activity

ROKSOLANA PASLAVSKA

Candidate of Economic Sciences,

Assistant of Departments of Finances,

Turnover and Credit of the Ivan Franko National University of Lviv

Key words:

TAX ADMINISTRATION, MANAGEMENT OF TAXATION SYSTEM, SUBJECTS OF TAX RELATIONS,
TAX ADMINISTRATION SYSTEM, FISCAL AUTHORITIES, TAX CONTROL

Summary

In the article the main approaches to the interpretation of the essence of the term «tax administration» are considered and authorial interpretation over of this concept is brought. The basic theoretical aspects of functioning of the tax administration system in Ukraine are determined. Author distinguished the types of tax relations that arise up between subjects in the tax administration process.