

## НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ И НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В СИСТЕМЕ ПРИНЦИПОВ ЭФФЕКТИВНОГО И ОТВЕТСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ ОБЩЕСТВЕННЫМИ ФИНАНСАМИ

Рассматриваются проблемы налогового контроля и налогового администрирования в системе принципов эффективного и ответственного управления общественными финансами.

**Ключевые слова:** налоги; контроль; администрирование.

Совершенствование налогового администрирования следует рассматривать как составную часть проводимой в настоящее время налоговой реформы, поскольку оно напрямую связано с уровнем налоговой нагрузки на экономику. Снижение нагрузки на плательщиков требует принятия адекватных мер по улучшению налогового администрирования. При этом система налогового администрирования должна одновременно обеспечить полное и своевременное поступление в бюджетную систему налогов и других обязательных платежей, сокращение издержек на осуществление налогового контроля, что обуславливает требование комплексного подхода к реформированию деятельности налоговых органов.

Главной целью проводимой в настоящее время в Российской Федерации налоговой реформы является достижение оптимального соотношения между стимулирующей и фискальной ролью налогов. «Оптимальная структура налогов определяется как такая структура, которая максимизирует благосостояние общества» [1. С. 449]. Решение этой задачи выходит за рамки налоговой сферы, ключевое значение имеет уровень отношений между государством и налогоплательщиками, степень уклонения от исполнения конституционной обязанности по уплате налогов.

В процессе реализации налоговой реформы возникла парадоксальная ситуация опережающего эффекта от либерализации налоговых норм и правил при явном отставании результативности налогового администрирования. Активному реформированию в течение последних лет подверглась как сама налоговая система, так и все виды налогов и сборов, однако прогрессивных подвижек в плане налогового администрирования не произошло. В результате возник системный кризис налогового администрирования, потребовавший своего незамедлительного разрешения в интересах стабильной работы налогоплательщиков и совершенствования законодательной базы налогового контроля.

Взаимодействие между субъектом и объектом налогового контроля носит характер прямой и обратной связи [2. С. 6]. Прямая связь обеспечивает результативность контрольного воздействия, ее свойства активно применяются в практике налогового администрирования и обуславливают принятие соответствующих решений по поводу выявленных в действиях проверяемого субъекта нарушений законодательно установленных норм, влекущих неполное (несвоевременное) исполнение публичных обязательств.

Обратная связь сигнализирует о степени воздействия контрольных действий на проверяемый объект и служит основой для качественной характеристики налогового контроля. Реакция объекта контроля на пред-

принимаемые в отношении него усилия административных органов, выраженная в виде обратной связи, позволяет выработать важнейшие управленческие решения. При этом можно выделить как решения общеэкономического значения, направленные на обеспечение эффективности использования экономических ресурсов и оптимизации функционирования объекта контроля, так и решения организационной направленности в части совершенствования методов деятельности налоговых органов как субъекта контроля.

Одним из главных критериев оценки качества налоговой системы является степень добровольного сотрудничества налогоплательщиков. Однако хорошо платятся налоги не там, где низкие ставки, а там, где высока добровольность участия налогоплательщиков, например в скандинавских странах одновременно наблюдаются самые высокие в мире ставки и самая низкая степень уклонения. Налогоплательщики должны быть уверены, что государство эффективно использует собранные средства, что оно реально делает их жизнь лучше, у них не должно возникать желания спрятать свои доходы в другой стране. В то же время должна быть полная открытость и подотчетность государства: как и на что оно тратит каждый рубль. Государство должно одинаково относиться ко всем, не разделяя бизнес на «лояльный» и «нелояльный». В процессе управления налоговыми отношениями, основанными на властном подчинении обязанных лиц, должно обеспечиваться соблюдение разнообразных интересов с максимальной пользой для общества. При этом важнейшая роль отведена органам исполнительной власти, обладающим фискальными полномочиями и призванными обеспечивать исполнение принятых законов в области налогов и бюджетных доходов.

Однако традиции отечественной налоговой системы ограничены обозримым десятилетием, в течение которого российскими налогоплательщиками накоплено больше негативного опыта, нежели позитивного. Понятия «добросовестный» и «недобросовестный» плательщик в ситуации неравноценных подходов к разным субъектам со стороны налоговых администраций оказались размытыми. В развитых экономиках сложилось устойчивое представление о неизбежности налоговых изъятий, что, тем не менее, не устраняет саму возможность уклонения от уплаты. За рубежом при разработке налоговых законов учитываются интересы плательщиков, интересы общества в целом. Это позволяет гораздо меньше внимания уделять собственно проблеме администрирования: она нивелируется дисциплинированным исполнением обязательств. В России же при разработке налоговых законов приходится учитывать вы-

сокую степень их игнорирования, заранее прописывая жесткие нормы ответственности, изобретая способы пресечения возможных направлений уклонения. В результате налоги утрачивают функции регулятора экономических процессов.

Именно поэтому, наряду с реформированием налоговой системы и упрощением условий взимания отдельных налогов, в современных условиях значительное внимание уделяется совершенствованию деятельности администраторов бюджетных доходов, прежде всего налоговых органов. Необходимость улучшения качественных показателей налогового контроля во многом связана с тем, чтобы добиться обеспечения исполнения норм законодательства о налогах и сборах большинством налогоплательщиков.

Налоговые органы обеспечивают наибольшую массу поступлений доходов в бюджетную систему России, при этом практическая деятельность налоговых органов значительно опережает процесс ее теоретического осмысления. В условиях проведения в России налоговой и административной реформы, модернизации налоговых органов возникает потребность в пересмотре концептуальных подходов к теоретическим проблемам контроля и в развитии методологических основ многообразных функциональных связей и зависимостей, возникающих в процессе практической деятельности налоговых органов.

Взимание налогов – проблема комплексная и требующая единства усилий каждого государственного служащего по наполнению казны, соответственно, для достижения этой цели требуется множество вспомогательных действий. Поэтому целевая направленность налогового администрирования заключена в создании и поддержании условий для защиты фискальных интересов государства, а в качестве ее правового обеспечения выделяются не только налоговые законы, но и административное, валютное, лицензионное, бюджетное, гражданское законодательство, законодательство о банкротстве. Представляется, что налоговая составляющая казны должна стать предметом действительного внимания не только администраторов соответствующих поступлений, но и всех государственных и муниципальных структур законодательной и исполнительной власти, обладающих соответствующими организационными возможностями и инструментами, нацеленными на пополнение бюджета. Необходимо также подчеркнуть, что требуемый уровень налоговой дисциплины может быть обеспечен не столько за счет активной пресекающей, надзорной и предупредительной деятельности специализированных административных органов, но прежде всего за счет политических действий по обеспечению наилучшего и справедливого распределения общественных финансовых ресурсов.

В настоящее время качественным ориентиром деятельности налоговых органов стало обеспечение с 2007 г. большинства принципов ответственного управления общественными финансами. Министерством финансов РФ к настоящему времени созданы институциональные предпосылки для интеграции данных принципов в повседневную деятельность менеджеров общественного сектора на всех уровнях бюджетной

системы Российской Федерации. Относительно эффективной налоговой системы (включающей как основные элементы налогообложения, так и процедуры налогового администрирования) учитываются следующие основные требования:

1. Так как за счет налоговых поступлений формируется более 70% доходов бюджетной системы Российской Федерации, налоговая система должна обеспечивать устойчивое формирование бюджетных доходов, необходимых для исполнения расходных обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также осуществление Федеральной налоговой службой и ее территориальными органами функций главного администратора доходов соответствующих бюджетов.

2. Уровень и структура налоговой нагрузки не должны ухудшать условия для экономического роста, искажать условия конкуренции, препятствовать притоку инвестиций. В современных условиях налоговая политика является одним из наиболее значимых инструментов для повышения конкурентоспособности и диверсификации структуры экономики Российской Федерации.

3. Администрирование налоговых платежей должно исходить из минимизации связанных с ним издержек бизнеса за счет совершенствования налогового учета и отчетности, устранения неопределенности, пробелов и внутренних противоречий налогового законодательства, регламентации, повышения прозрачности и упрощения процедур взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами.

Реализация этих требований обеспечивается решением соответствующих задач, в рамках каждой из которых регулятивные функции в основном осуществляются Минфином России, функции администрирования – находящейся в его ведении Федеральной налоговой службой. Конечным результатом как регулятивной, так и административной деятельности Минфина России в данной сфере является конкурентоспособная, предсказуемая и прозрачная налоговая система, обеспечивающая налоговые поступления в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации. В табл. 1 систематизировано соотношение принципов эффективного и ответственного управления общественными финансами с формированием и функционированием эффективной налоговой системы.

Приведенное соотношение показывает, что из 7 официально провозглашенных принципов управления общественными финансами относительно налоговой системы действуют только 4, что свидетельствует о том, что налоговая система не полностью охвачена передовыми технологиями управления. При этом, в отличие от результатов других целей Минфина России, регулятивная и административная деятельность в рамках данной цели ориентирована непосредственно на экономические субъекты. Исходя из этого, в качестве индикаторов для достижения цели могут использоваться результаты опросов налогоплательщиков.

Достижение поставленных целей исходит из того, что налоговая политика не может быть инструментом краткосрочного регулирования экономики. Следует добиваться стабильности налогового законодательства

**Задачи налогового администрирования в свете принципов эффективного и ответственного управления общественными финансами [4]**

Содержание задачи	Основные характеристики решения задачи
Повышение собираемости основных налогов (отношение уплаченных налогов к расчетному объему налогов, оцененному по уровню экономической активности)	Снижение задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации к 2010 г. на 23,2%
Обеспечение экономической обоснованной налоговой нагрузки	Стабильность налоговой нагрузки на экономику (при постоянных ценах на нефть)
Снижение издержек бизнеса, связанных с налоговым администрированием и неопределенностью трактовки налогового законодательства	Рост доли налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих налоговое регулирование и администрирование к 2010 г. на 10%

и не допускать изменений, снижающих устойчивость доходной части бюджета к резким изменениям внешнеэкономических факторов. Уточнение налогового законодательства должно быть направлено на ликвидацию неопределенности норм законодательства и возможности его неоднозначной трактовки. С учетом роста расходных обязательств бюджетной системы, неопределенности прогнозов внешнеэкономической конъюнктуры снижение нагрузки на налогоплательщиков возможно, прежде всего, за счет повышения качества налогового администрирования.

Таблица 1

**Принципы эффективного управления общественными финансами [3]**

Принципы управления общественными финансами	Цели Министерства финансов Российской Федерации в формировании и функционировании эффективной налоговой системы
1. Финансовая (налогово-бюджетная) прозрачность	Открытость налоговых органов налогоплательщикам
2. Стабильность и долгосрочная устойчивость бюджетов	Определение оптимального уровня налоговой нагрузки
3. Эффективная и справедливая система межбюджетных отношений	Разграничение налоговых источников между уровнями бюджетной системы
4. Консолидация бюджета и бюджетного процесса	–
5. Среднесрочное финансовое планирование	Среднесрочные оценки налоговой нагрузки и анализ возможности налоговых реформ
6. Бюджетирование, ориентированное на результаты	–
7. Эффективный финансовый контроль и мониторинг	–

С этой целью утверждены критерии оценки деятельности налоговых органов, которые учитывают не только эффективность мероприятий по контролю за соблюдением налогового законодательства, но и состояние работы с налогоплательщиками в целом.

Основная функция налоговой системы – обеспечивать достаточный объем ресурсов для финансирования расходов бюджетной системы, при этом не создавая избыточного налогового бремени для экономических субъектов. Задачи, которые призвана решить эффективная налоговая система, а также система оценок результатов решения поставленных задач, представлены в табл. 2.

Анализ результатов в соответствии с указанными критериями позволит более точно оценить результативность работы налоговых органов, в том числе и в отношении налогов, поступающих в бюджеты субъектов и местные бюджеты. На основании этих критериев утверждена и начала применяться система премирования сотрудников налоговых органов в зависимости от достигнутых результатов, создана система внутреннего налогового аудита.

Работа по повышению эффективности налогового администрирования призвана создать баланс прав и обязанностей налогоплательщиков и государства в лице налоговых органов с тем, чтобы, с одной стороны, избавить налогоплательщиков от излишнего административного воздействия, с другой – сохранить за налоговыми органами достаточные полномочия по контролю за соблюдением законодательства.

Эффективность работы налоговых органов – это многофакторная проблема, и ее разрешение связывается как с совершенствованием базовых норм Налогового кодекса с целью урегулирования интересов государства и налогоплательщиков, так и организационными преобразованиями в сфере налогового администрирования. Поскольку изменение налоговых законов предполагает сложную и длительную процедуру прохождения через органы представительной власти, организационные изменения представляются приоритетными. Среди них можно выделить, во-первых, активизацию функционального деления работников со специализацией на определенных участках деятельности, в том числе в сфере контроля – по отраслевой принадлежности плательщика; во-вторых, ускоренное развитие информационных технологий, прежде всего создание центров обработки данных и единых информационных массивов, внедрение электронного обмена информацией о налогоплательщиках; в-третьих, улучшение обслуживания налогоплательщиков, расширение сферы предоставляемых им услуг. Немаловажное значение для эффективной работы налоговых органов имеет воспитание и поощрение добросовестного налогоплательщика.

Улучшение налогового администрирования, в свою очередь, имеет много аспектов. В него входит и жесткий контроль налогоплательщиков, наказание за налоговые нарушения, но для обеспечения эффективности этих мер необходима хорошо организованная и информированная система налоговых органов. С другой стороны, если посмотреть на опыт развитых стран, США, Европы, то такая вещь, как оптимизация налогообложения, естественна для бизнеса. Бизнес в любой стране ищет лазейки в законодательстве для того, чтобы повысить свою эффективность. Однако в России термин «оптимизация» рассматривается как признак правонарушения. Подобный подход представляется не вполне оправданным, поскольку закон должен оставлять предпринимателю легальную возможность сократить уровень налоговых обязательств. Безусловно, существует риск того, что бизнес может использовать предоставленную возможность совсем не для тех целей, для которых она задумывалась. Но это проблема либо нечетких формулировок в законодательстве, игнорирую-

щих необходимость управления рисками, либо неконструктивных отношений между бизнесом и властью.

Соответственно, практика, при которой налогоплательщик обвиняется в использовании возможности, установленной законом, является нецивилизованной и неправовой. Преодоление негативных последствий видится в дальнейшем совершенствовании законодательства и упорядочении отношений с налогоплательщиками на взаимной основе. За несколько последних лет произошло серьезное снижение налоговой нагрузки за счет уменьшения предельных значений налоговых ставок и отмены ряда налогов, однако позитивные эффекты от этих важнейших мер были, по существу, фактически утрачены вследствие активизации налогового администрирования на недифференцированной основе, по формальным признакам недобросовестности, без учета очевидных фактов, говорящих в пользу плательщика. Позитивные изменения в практике налогового администрирования возможны в силу прогресса административных преобразований, которые должны быть нацелены не на структурные перемещения чиновников из одного ведомства в другое и разделение властных полномочий, а прежде всего на смещение акцентов функционирования ради обеспечения общественных интересов. Проверки правильности исчисления и уплаты налогов должны быть избирательными, но по объективным критериям путем соизмерения величины декларированных и исполненных фактически обязательств экономическим условиям и масштабам деятельности. Это условие рассматривается многими специалистами как важнейшее условие совершенствования налоговой системы России.

В России в настоящее время накопились серьезные проблемы, обостряющие объективный конфликт интересов в сфере налогообложения. Среди них можно выделить следующие [5. С. 98–99]:

1. Современная налоговая система не в полной мере отвечает критериям справедливости, эффективности и доступности для понимания.

2. Усложнение налогового законодательства, распространение затратных и малоэффективных мер налогового администрирования привели к тому, что неоправданно высокое бремя налогов стало возлагаться на рядовых налогоплательщиков и на производительный сектор экономики в целом, в то время как искушенные в финансовых технологиях и пользующиеся услугами высококвалифицированных консультантов представители финансово-банковского сектора, сферы биржевой торговли, крупномасштабных международных валютных и кредитно-финансовых операций криминального бизнеса пользуются практически режимом иммунитета от всех

форм налогообложения. Следует учитывать, что впечатление относительно множественности фактов обмана государства ведет к тому, что те плательщики, кто в принципе желал быть законопослушным, тоже могут склоняться к обходу требований закона.

3. Существенным недостатком современного механизма налогообложения является отсутствие единообразного подхода к порядку исчисления и уплаты налогов, усложнение методики расчета основных налогов. В России сильно искажено значение подзаконных актов и разъяснений компетентных органов, поскольку не все содержательные вопросы решаются непосредственно законом.

4. Налогоплательщики предъявляют претензии в отношении обеспечения конфиденциальности представляемых им на магнитных носителях персональных данных о доходах, имуществе и других сторонах частной жизни, а также в законной обоснованности необходимости такого предоставления.

5. Улучшению взаимоотношений налогоплательщиков с бюджетом не способствует и нестабильность налогового законодательства. Сложность и противоречивость налоговых законов, значительный уровень налоговой нагрузки при том, что государством не обеспечивается качественное выполнение социальных функций, приводят к тому, что у налогоплательщиков появляется стимул перевести свою деятельность под формальные признаки и условия, позволяющие им претендовать на получение неза заслуженных или избыточных налоговых льгот.

6. Неурегулированность системы возврата и зачета излишне уплаченных налогов на фоне несовершенного программного обеспечения является основой нетерпимой ситуации необоснованного кредитования бюджетной системы за счет налогоплательщиков.

Налоговая реформа должна предусматривать, с одной стороны, снижение налоговой нагрузки и решение наиболее важных для бизнеса вопросов (ликвидация барьеров, препятствующих развитию инвестиций), а с другой стороны – большую «прозрачность» налогоплательщиков для государства, соблюдение законодательных ограничений налогового администрирования и сужение возможностей для уклонения от налогообложения.

По нашему мнению, без решения проблемы взаимной ответственности налогоплательщика и государства, без согласования их интересов, усилия налогового администрирования будут безрезультатны. Государство обязано обеспечить соблюдение базовых принципов налогообложения, которые сформулированы в Налоговом кодексе, осуществить реформу налогового законодательства, проводить налоговую политику с учетом бюджетных приоритетов и упорядочения государственных расходов.

## ЛИТЕРАТУРА

1. *Стиглиц Дж.Ю.* Экономика государственного сектора. М.: ИНФРА-М, 1997.
2. *Поролло Е.В.* Налоговый контроль: Принципы и методы проведения. М.: Гардарика, 1996.
3. URL: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/12>
4. URL: <http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library>
5. *Артеменко Д.А., Поролло Е.В., Хашиева З.М.* Налоговое администрирование: Теория, механизм, региональная практика. Краснодар: Южный институт менеджмента, 2007.

Статья представлена научной редакцией «Экономика» 3 марта 2009 г.