

## **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕХАНИЗМА НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В УСЛОВИЯХ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ**

### **Аннотация**

Социально-экономические реформы и развитие предпринимательской деятельности требуют все более углубленного и детального контроля со стороны государства. Существующие в налоговой системе взаимоотношения лишь усиливают особую значимость налогового администрирования как в экономическом, так и в социальном развитии. Современные рыночные преобразования в системе налогообложения, демонстрирующие взаимодействие их субъектов, требуют выработки конкретных моделей, позволяющих концептуализировать основные принципы и специфические особенности их функционирования. В условиях реформирования налоговой системы изучение и исследование налогового администрирования является актуальной проблемой. Система налогового администрирования обеспечивает выполнение основных задач фискальной политики государства по повышению уровня собираемости налогов, а также созданию справедливой системы налогового контроля, предусматривающей сокращение издержек налогоплательщиков и выполнение требований налогового законодательства. Налоговое администрирование является основным инструментом налоговой политики государства, ориентированной на контроль за выполнением налоговых обязательств. Налоговое администрирование как процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и другими государственными уполномоченными органами, обладает определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков. Предложенная функция принуждения налогового администрирования обеспечивает обязательное исполнение всеми экономическими субъектами налогового законодательства, в том числе принудительное исполнение налоговых обязательств. Анализ инструментов налогового администрирования позволяет сделать вывод о наличии различных, зачастую внутренне противоречивых подходов к их классификации.

Ключевые слова: налоги, налоговое администрирование, налоговый контроль, налоговые органы, платежи, регулирование.

Социально-экономические реформы и развитие предпринимательской деятельности требуют все более углубленного и детального контроля со стороны государства. В условиях реформирования налоговой системы налоговый контроль как элемент системы налогового администрирования является актуальной проблемой.

Система налогового администрирования должна обеспечивать выполнение следующих важных задач:

- 1) повышение уровня собираемости налогов и других обязательных платежей в бюджет;
- 2) создание справедливой системы налогового администрирования, предусматривающей сокращение издержек налогоплательщиков по выполнению требований налогового законодательства.

Существующие в налоговой системе взаимоотношения лишь усиливают особую значимость налогового администрирования как в экономическом, так и в социальном развитии. Современные рыночные преобразования в системе налогообложения, демонстрирующие взаимодействие субъектов, требуют выработки конкретных моделей, позволяющих концептуализировать основные принципы и специфические особенности их функционирования.

Необходимость решения вопросов реформирования налогового администрирования, обеспечивающего формирование доходов государственного бюджета, определяют актуальность научной статьи.

К причинам, влияющим на рост экономического развития государства можно отнести недостаточный опыт в вопросах налогового администрирования, недостаточно отработанный механизм налогового контроля по исчислению налоговых обязательств. Эти причины вызваны также отсутствием исследований, определяющих перспективы развития и направления совершенствования налогового администрирования.

Вместе с тем проблемы развития форм взаимодействия инструментов налогового администрирования, в частности, результативности налогового контроля хозяйствующих субъектов и эффективности форм налоговой отчетности, имеют для Казахстана особое значение. Изучение различных аспектов влияния налогового администрирования на развитие национальной экономики, необходимость создания системы знаний о налогообложении позволяют учесть сложнейшее переплетение взаимовлияющих факторов и определяют сложность возникающих задач. В этой связи наличие ряда нерешенных и дискуссионных вопросов теории и практики указывает на необходимость исследования их в единой системе.

В Кодексе Республики Казахстан «О налогах и других платежах в бюджет» отмечено, что «налоговое администрирование заключается в осуществлении органами налоговой службы налогового контроля, применении способов обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства и мер принудительного взыскания налоговой задолженности, а также оказании государственных услуг налогоплательщикам (налоговым агентам) и другим уполномоченным государственным органам в соответствии с законодательством Республики Казахстан» [1, с. 330].

Действующая система налогового администрирования затрудняет отслеживание и контроль за различными схемами ухода от налогообложения. Ориентация на контроль отдельных видов налогов искажает общую картину эффективности функционирования налоговых органов и затрудняет перераспределение трудовых и материально-технических ресурсов для выполнения комплекса работ по контролю за поступлением налогов и сборов.

На наш взгляд объектами налогового администрирования выступают:

- ♦ во-первых, деятельность налоговых органов, осуществляемая с целью реализации налоговой политики государства;
- ♦ во-вторых, непосредственно налоги, которые являются основным звеном в цепочке налоговых отношений и используются государством как инструмент для регулирования экономики.

В связи с этим можно предложить определение следующего содержания: «налоговое администрирование – это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и другими государственными уполномоченными органами, обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков».

При таком подходе предметом налогового администрирования является налоговое производство, объектом – процесс управления этим производством, а субъектами – налоговые и иные органы, осуществляющие налоговое администрирование. В данном подходе содержатся два важных элемента: налоговое производство и субъекты налогового администрирования.

В связи с этим элементы налогового производства будут отличаться от элементов налогового администрирования. Субъектами налогового производства являются налоговые органы и налогоплательщики, предметом – порядок исполнения налогового обязательства и контроль за его исполнением, а объектом – законодательная регламентация самого порядка и способов контроля за его исполнением. Многогранность элементов налогового администрирования можно увидеть в таблице 1.

Таблица 1 – Многогранность элементов налогового администрирования

Элементы	Налогового администрирования	Налогового производства
Объект	1. Деятельность налоговых органов, осуществляемая с целью реализации налоговой политики государства. 2. Непосредственно налоги, которые являются основным звеном в цепочке налоговых отношений и используются государством как инструмент для регулирования экономики	1. Законодательная регламентация порядка выполнения налогового обязательства и способов контроля за его исполнением
Предмет	1. Налоговые отношения, которые характеризуются многогранностью связей между государством и налогоплательщиками, налоговыми органами и налогоплательщиками, государством и налоговыми органами	1. Порядок исполнения налогового обязательства и контроль за его исполнением
Субъект	1. Налоговые органы. 2. Налогоплательщики. 3. Другие государственные органы	1. Налоговые органы. 2. Налогоплательщики
Примечание – Составлено автором.		

Сфера реализации налогового администрирования распространяется на систему государственных органов, которые, со своей стороны, являются исполнителями функций налогового администрирования.

В Казахстане до настоящего времени ни в законодательном порядке, ни в научной литературе не нашло свое отражение рассмотрение функций налогового администрирования.

Ведущие зарубежные ученые выделяют ряд функций налогового администрирования, приписанные системе управления налоговыми органами: планирование, контроль, и регулирование [2, с. 42]. Дополнительно предлагается функция принуждения налогового администрирования.

Для каждой функции характерен свой инструментарий реализации, то есть совокупность способов, приемов и методов достижения, поставленных перед нею целей (рисунок 1).



Рисунок 1 – Функции налогового администрирования

Примечание – Составлено автором [2].

Каждая функция налогового администрирования отличается специфичным составом государственных органов, разрабатывающих и реализующих этот инструментарий.

Функцию налогового планирования реализуют финансовые и налоговые органы. Основной целью налогового планирования является обеспечение обоснованных качественных и количественных параметров заданий по формированию доходной части государственного бюджета. Основными формами являются стратегическое и налоговое планирование.

Основными методами налогового планирования являются:

- ◆ косвенные, основанные на прогнозировании экономических валовых показателей;
- ◆ прямые, основанные на прогнозировании налоговых баз по всему перечню налогов;
- ◆ упрощенные, основанные на экстраполяции существующих трендов.

Функцию налогового контроля реализуют налоговые органы, а в предусмотренных Налоговым кодексом Республики Казахстан случаях – также таможенные и правоохранительные органы. Основной целью этой функции является обеспечение такого уровня налогового производства, при котором исключаются или сводятся к минимуму нарушения налогового законодательства, а также обеспечиваются выявление и предупреждение этих нарушений. Основными формами налогового контроля являются камеральный контроль, налоговые проверки (документальная проверка и хронометражное обследование), контроль за своевременным поступлением налогов и других обязательных платежей, осмотр и обследование помещений, используемых для извлечения доходов, учет налогоплательщиков, учет объектов налогообложения и т.д. По

времени осуществления различают методы предварительного, текущего и последующего налогового контроля [3, с. 15].

Функцию налогового регулирования реализуют финансовые, налоговые, в некоторых случаях таможенные органы. Основной целью этой функции является достижение компромисса между фискальными интересами государства и экономическими интересами налогоплательщиков. Основными являются формы налогового стимулирования и дестимулирования, налогового льготирования, распределение налоговых поступлений между уровнями бюджетной системы, Национальным фондом Республики Казахстан. Основными методами являются следующие: регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения; регулирование соотношения регулирующих и местных налогов; регулирование масштаба и направленности предоставления налоговых льгот и преференций; регулирование состава налогов, объектов налогообложения, налоговых ставок, способов исчисления налоговой базы, порядка и сроков уплаты налогов [4, с. 42–43].

Функцию принуждения реализуют налоговые, таможенные и правоохранительные органы. Кроме того, в реализации этой функции задействованы иные органы государства, не являющиеся налоговыми администрациями. В первую очередь это прокуратура, судебная система, система исполнения наказаний. Основной целью этой функции является обеспечение обязательности исполнения всеми субъектами налогового законодательства, в том числе принудительного исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, и обеспечение неотвратимости наказания за уклонения от их исполнения. Основными формами принуждения являются формы ответственности за нарушение законодательства: налоговая, административная и уголовная. К основным методам можно отнести добровольное и принудительное исполнение выявленного нарушения законодательства.

Следует отметить, что многие отечественные и российские ученые при рассмотрении вопросов налогового администрирования не выделяют характерные для данного процесса функции. В случаях, когда они рассматриваются, зачастую из контрольной функции их выводят в самостоятельную функцию налогового учета, а функцию принуждения, наоборот, раскрывают в рамках контрольной функции.

По нашему мнению, функция учета не является самостоятельной, она полностью подчинена контрольной функции. Что касается принуждения, то оно, напротив, является неотъемлемым атрибутом любого администрирования, где существуют четко выраженные отношения власти и подчинения.

Представлена краткая характеристика целей, основных форм и методов основных функций налогового администрирования (рисунок 2, стр. 181).

Из предложенных четырех основных функций налоговый контроль является наиважнейшей функцией налогового администрирования, а налоговые органы – центральным звеном в ее реализации. Налоговый контроль в нашей республике представлен в виде одного из основных методов налогового администрирования.

Эффективное налоговое администрирование предусматривает:

- ♦ принципиальное изменение подходов к организации и проведению документальных налоговых проверок налогоплательщиков за счет внедрения допроверочного анализа, выявления перспективных направлений и объектов проверки, планирования, координации и обеспечения согласованного и синхронного проведения контрольных мероприятий в отношении всех звеньев и организаций, в том числе холдингов и финансово-промышленных групп, обеспечивающих получение корпоративного финансового результата;

- ♦ внедрение методов, основанных на системе оценок косвенных индикаторов налоговой базы, анализа информации о физических объемах потребляемых ресурсов и произведенной продукции.

Одним из главных направлений налоговой реформы было преобразование структуры налогового администрирования. До перехода к рыночным отношениям, в условиях жесткой централизованной плановой экономики сбор налогов не представлял особой сложности и не требовал специализированного, профессионального, подготовленного, исполнительного и контролирующего аппарата.

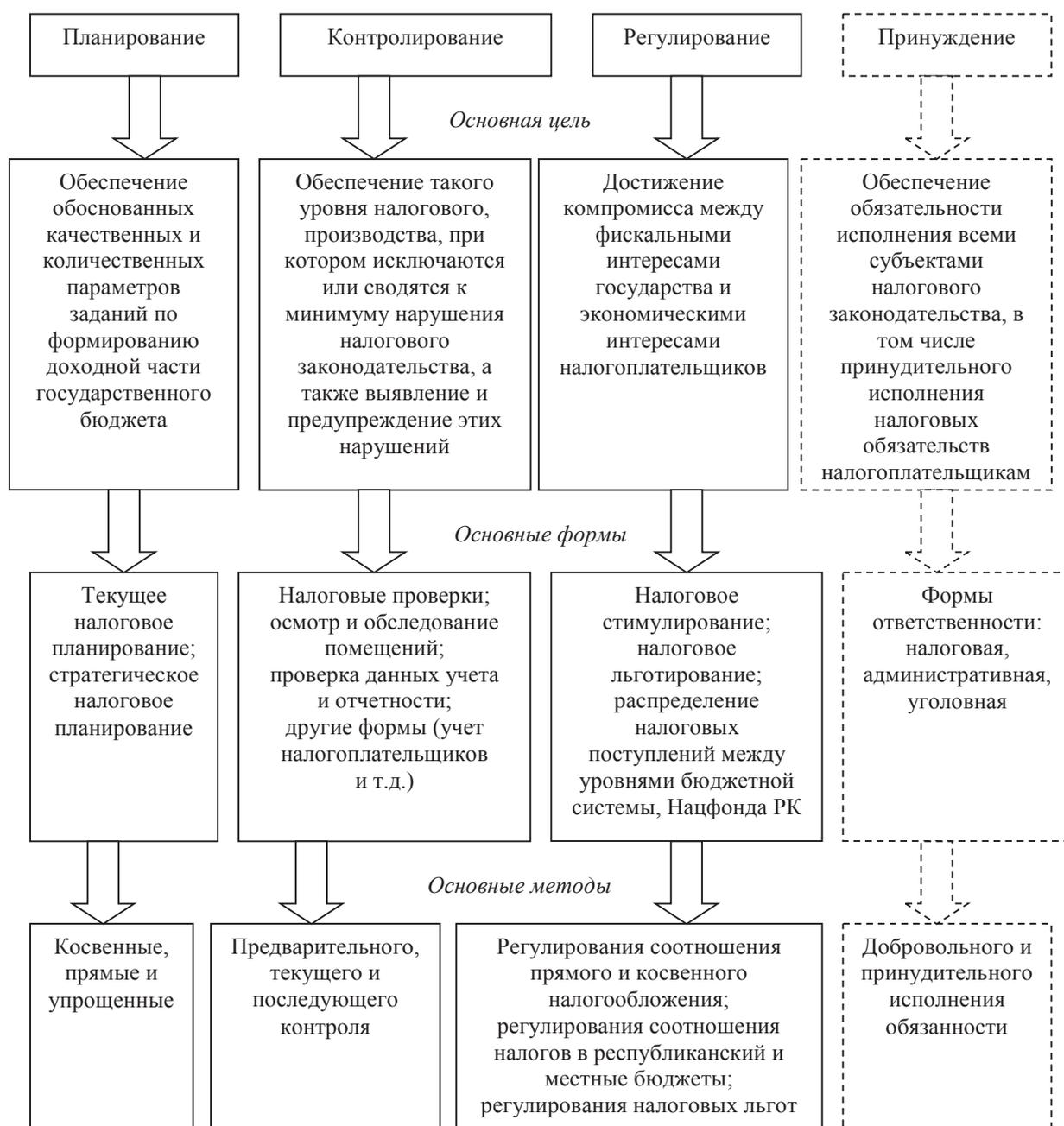


Рисунок 2 – Характеристика функций налогового администрирования

Примечание – Составлено автором [2].

Таким образом, в целях дальнейшего исследования механизма администрирования и определения направлений для дальнейшего совершенствования механизма налогового администрирования необходимо рассмотреть инструменты налогового администрирования. Выбор инструментов налогового администрирования, характера и механизма их использования не может быть случайным. Они определяются выбранной государством стратегией и направлением развития самой налоговой системы. Набор инструментов налогового администрирования может быть одним и тем же. Однако существующая политическая, экономическая и социальная специфика, насущные проблемы, различие целей и задач, особенно кратковременных, вызывают необходимость выбора приемлемых форм и методов налогового администрирования, определения их приоритетности и сочетания. Все же специфика состояния и развития окружающей среды не исключает возможность использования типовых мер налогового администрирования.

Перед представлением существующих форм и методов налогового администрирования важно отметить два момента:

- ♦ на данный момент не существует эффективной общепринятой системы инструментов налогового администрирования;
- ♦ существующий инструментарий рассматривается в рамках общего инструментария государственного регулирования экономики.

Анализ классификаций инструментов налогового администрирования позволяет сделать вывод о наличии разных, зачастую внутренне противоречивых подходов к их классификации. Поэтому инструменты налогового администрирования следует рассматривать в следующих классификационных разрезах:

- ♦ по способу приведения инструмента в действие (административные и экономические);
- ♦ по способу воздействия инструмента на объект управления (прямые и косвенные);
- ♦ по области воздействия (общеекономические и специфические).

Таким образом, налоговое администрирование является основным инструментом налоговой политики государства, реализующим управление налоговым производством, выполняющим основные функции государства по формированию налоговой системы, ориентированной на стимулирование накопления и рациональное использование национального богатства республики.

Исходя из проведенного исследования можно сделать следующие выводы.

1. Предложено определение налогового администрирования как процесса управления налоговым производством, реализуемого налоговыми и другими государственными уполномоченными органами, обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков.

2. Предложена функция принуждения налогового администрирования, обеспечивающая обязательное исполнение всеми субъектами налогового законодательства, в том числе принудительное исполнение налоговых обязательств налогоплательщиками.

3. Исходя из установленных инструментов налогового администрирования, определены классификационные признаки. Анализ классификаций инструментов налогового администрирования позволяет сделать вывод о наличии разных, зачастую внутренне противоречивых подходов к их классификации.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 10.12.2008 г. № 99–IV ЗРК. – Алматы: Издательство «Lem», 2017 (с учетом изменений и дополнений на 01.01.2017 г.).

2 Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф. Налоговое администрирование. – М.: Издательство «Омега-Л», 2008. – 288 с.

3 Вылкова Е.С., Романовский М.В. Налоговое планирование. – СПб.: Питер, 2004. – 303 с.

4 Идрисова Э.К. Налоги и налогообложение в Казахстане: учеб. пособие. – Алматы: Фонд «Формирование налоговой культуры», 2003. – 231 с.

## Андатпа

Әлеуметтік-экономикалық реформалар және кәсіпкерлік қызметті дамыту мемлекет тарапынан толық және неғұрлым тереңдетілген бақылауды талап етеді. Салық жүйесіндегі қарым-қатынастар салықтық әкімшіліктің маңыздылығын экономикалық және әлеуметтік дамытуды тек күшейтеді. Салық салу жүйесіндегі нарықтық өзгерістер, субъектілердің өзара іс-қимылын көрсететін негізгі принциптері және олардың жұмыс істеу мүмкіндіктерін теориялық пайымдаудың ерекше үлгілерін өндіруді талап етеді. Салық әкімшілендіруді қарастыру және ғылыми-зерттеу салық жүйесін реформалау тұрғысынан өзекті мәселе болып табылады. Салықтық әкімшілендіру жүйесі мемлекеттің фискалдық саясатының салықтарды жинау және әділ салық бақылау жүйесін құруды қамтамасыз етуі қажет. Бұл ретте салық төлеушілерді шығындарын төмендетуге және салық заңдылығының талаптарын орындауды қамтамасыз ету мүмкіншілігі пайда болады. Салықтық әкімшілендіру салық саясатының негізгі құралы ретінде салық міндеттемелерін орындау мониторингі болып табылады. Салық органдары мен басқа да мемлекеттік органдардың жүзеге асыртын салық өндірісін бас-

қару процессі ретінде салықтық әкімшілендіру салық төлеушілерге қатысты өкілетті беделге ие. Салықтық әкімшілендірудің ұсынылған мәжбүрлеу функциясы, салық міндеттемелерінің барлық шаруашылық жүргізуші субъектілермен орындалуын қамтамасыз етеді, соның ішінде салық заңнамасын мәжбүрлі түрде орындалуын қамтамасыз етеді. Салықтық әкімшілендіру құралдарының жіктелуін талдау нәтижесінде жіктелу белгілерінің әр түрлі болуы және өзара қарама-қайшылықтардың болуы анықталған.

Тірек сөздер: салықтар, салықтық әкімшілендіру, салықтық бақылау, салық органдары, төлемдер, реттеу.

### **Abstract**

Social and economic reforms and the development of entrepreneurial activity require more and more in-depth and detailed control by the state. Existing relationships in the tax system only strengthen the special importance of tax administration, both in economic and social development. Modern market reforms in the taxation system, demonstrating the interaction of their subjects, require the development of specific models that allow to conceptualize the basic principles and specific features of their functioning. In the context of reforming the tax system, the study and investigation of tax administration is an actual problem. The tax administration system ensures fulfillment of the main objectives of the fiscal policy of the state to increase the level of tax collection and also create an equitable tax control system that provides for a reduction in the costs of taxpayers and compliance with the requirements of tax legislation. Tax administration is the main tool of the tax policy of the state, aimed at monitoring the fulfillment of tax obligations. Tax administration as a process of managing tax production, implemented by tax and other state authorized bodies, has certain power over taxpayers. The proposed function of compelling tax administration ensures mandatory compliance by all economic entities with tax legislation, including compulsory execution of tax obligations. The analysis of classifications of tax administration tools allows us to conclude that there are different, often internally contradictory, approaches to their classification.

Key words: taxes, tax administration, tax control, tax authorities, payments, regulation.