

УДК 336.201(045)

ДИАЛЕКТИЧЕСКОЕ СРАВНЕНИЕ ДЕФИНИЦИЙ «НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ» И «НАЛОГОВЫЙ МЕНЕДЖМЕНТ»

Золотов Е.Ю.,

студент, Финансовый университет, Москва, Россия
taxanosha@gmail.com

Аннотация. В статье рассмотрены теоретические основы налогового администрирования и налогового менеджмента, сформулированы два наиболее всеобъемлющих определения каждого из понятий. Актуальность темы обусловлена отсутствием единого подхода к одному из ключевых понятий налогообложения. Цель исследования – устранение разночтений в определении налогового администрирования. Дефиниции проанализированы по трем критериям – трем законам диалектики. Анализ произведен на основании теоретических положений и исторических примеров. На основании исследования сделан вывод о возможности применения диалектики в сфере теории налоговой политики. Результаты исследования характеризуют дефиниции как взаимозависимые и взаимосвязанные. Их борьба – необходимое условие существования и развития определяемых явлений. Результаты исследования возможно применять как для корректировки положений теории налогообложения, так и для изменения законодательства о налогах и сборах.

Ключевые слова: теория налогообложения; история налогообложения; налоговое администрирование; налоговый менеджмент; диалектика

DIALECTICAL COMPARISON OF DEFINITIONS “TAX ADMINISTRATION” AND “TAX MANAGEMENT”

Zolotov E.Y.,

student, Financial University, Moscow, Russia
taxanosha@gmail.com

Abstract. The article considers the theoretical foundations of tax administration and tax management. Along with this, the author formulated two definitions of each of the concepts. The relevance of the subject is proved due to the lack of a common approach to general concepts of taxation. The purpose of research is to eliminate different interpretations of tax administration. Definitions were analyzed according to three criteria – the three laws of dialectics. The analysis is performed on the basis of the theoretical principles and historical examples. Based on the research, the author made a conclusion about possibility of applying dialectics to the theory of tax and taxation. The results of the research characterize the definition as interdependent and interrelated. Their rivalry is a necessary condition for their existence and development. The results of the study may apply both for an adjustment of the theory of taxation or legislation on taxes and fees.

Keywords: theory of taxation; history of taxation; tax administration; tax management; dialectic

Научный руководитель: **Гончаренко Л.И.**, доктор экономических наук, профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет, Москва, Россия.

До настоящего времени ученые дискутируют относительно термина «налоговое администрирование». Некоторые экономисты приравнивают его к налоговому менеджменту, другие оспаривают их взгляды. Цель данной статьи – теоретическое сравнение двух понятий и выявление сходств и различий.

Сравнение двух понятий следует начать с определения каждого из них. Так как ни первое, ни второе понятие не прописаны в российском законодательстве, необходимо обратиться к теоретической стороне вопроса. Л. И. Гончаренко выделяет следующие подходы к исследуемому понятию:

1. Управление налоговой системой.
2. Государственное управление налогообложением.
3. Налоговый менеджмент.
4. Правовое регулирование налоговых отношений.
5. Налоговый контроль.
6. Определяющий (внутренний) фактор развития налоговой системы [1, 2].

Очевидно, что одним из подходов к дефиниции «налоговое администрирование» является отождествление его с налоговым менеджментом (позиция 3).

Таким образом, первоочередная задача данной статьи – выделение отличительных черт налогового администрирования и формулирование на их основе его определения. Отметим важность внесения в дефиницию тех позиций, которые являются своего рода факторными признаками при сравнении налогового администрирования и налогового менеджмента.

Анализируя научные труды Л. И. Гончаренко, А. В. Грищенко, Е. В. Вылковой, а также других экономистов, представляется возможным выделение двух отличительных признаков налогового администрирования:

1. Имеет целью обеспечение реализации фискальной функции налогов.
2. Осуществляется уполномоченными государственными органами.

Поясним природу происхождения этих двух признаков. Центральная функция налога – фискальная, т.е. функция обеспечения бюджета государства. Налоги являются основными источниками доходов государства, а следовательно, цель государственных налоговых

органов – увеличение налоговых поступлений. Однако для налогоплательщиков налоги являются расходной частью их бюджетов, в связи с чем они стремятся уменьшить налоговые платежи [3].

Метод, применяемый как налоговыми органами для увеличения налоговых поступлений, так и налогоплательщиками для их снижения, носит название налогового планирования и прогнозирования. Государственное налоговое планирование (ГНП) ставит перед собой целью формирование налоговых доходов бюджета. Частное налоговое планирование (ЧНП) выполняет обратную функцию – оптимизацию налоговых платежей.

Заметим, что отличаются не только цели, но и методы двух типов налогового планирования. Так, ГНП предусматривает возможность реформирования нормативной правовой базы (установления, изменения и отмены налогов и их компонентов), ЧНП такой возможности лишено.

Подчеркнем, что для обеспечения собираемости налогов (фискальной функции) не достаточно ГНП, необходим также налоговый контроль.

Налоговый кодекс Российской Федерации дает однозначное определение налогового контроля – деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов и страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом.

Для целей сравнения дефиниций ключевыми являются слова «деятельность уполномоченных органов» и «соблюдение законодательства». Первые определяют исполнителя налогового контроля – государственные налоговые органы, а вторые относят налоговый контроль к категории обеспечительной меры реализации фискальной функции.

Этот вывод основывается на следующем рассуждении. При ГНП вырабатываются целевые показатели собираемости налогов. При соблюдении законодательства налоги будут уплачены в полном объеме всеми хозяйствующими субъектами. На практике такого не происходит по разного рода причинам: уклонение от уплаты налога, неумышленное занижение налоговой базы, некомпетентность участников налоговых отношений, технические ошибки и др. Для пре-

дотворачивания неуплат и доначисления налогов и требуется налоговый контроль.

Обобщим теоретические положения, сформулировав два определения для целей данной статьи:

1. Налоговое администрирование – деятельность уполномоченных государственных органов по обеспечению реализации фискальной функции налога.

2. Налоговый менеджмент – деятельность хозяйствующих субъектов экономики по оптимизации налоговых платежей.

Перейдем к выявлению диалектических критериев, по которым будет произведено сравнение. Диалектика – философское учение о развитии, рассматривающее явления и события в их взаимосвязи и взаимообусловленности в процессе исторического изменения, саморазвития и самодвижения [4].

Диалектика базируется на трех законах, выражающих основные закономерности мира:

1. Закон единства и борьбы противоположностей.

2. Закон перехода количественных изменений в качественные и обратно.

3. Закон отрицания отрицания.

Проанализируем понятия «налоговое администрирование» и «налоговый менеджмент» через призму этих трех законов. Так, согласно первому закону две стороны участников налоговых отношений антагонистичны. Их цели, задачи и векторы развития противоположны. Их борьба является конкуренцией, которая стимулирует обе стороны развиваться и совершенствоваться.

Рассматриваемые нами термины «налоговое администрирование» и «налоговый менеджмент» являются противоположностями исходя из их разнонаправленных основных задач. Первая имеет целью сбор максимально возможного объема налогов, тогда как вторая, наоборот, – минимизацию налоговых платежей.

Согласно первому закону диалектики противоположности должны стимулировать развитие друг друга на протяжении всей истории их взаимодействия, а значит, существования.

Обратимся к истории российского налогообложения. В 1620-х гг. в России была проведена «общая перепись тяглого населения с целью привести в известность и устроить его податные

силы». Одной из целей всеобщей переписи населения был учет налогоплательщиков. В связи с этим если раньше уклонение налогов сводилось к отсутствию сведений о плательщиках, то с развитием писцовых книг появляются новые способы уклонения, в частности искажение информации о налогоплательщиках чиновниками с целью уменьшения налогового бремени.

Для борьбы с новыми явлениями государство устанавливает законодательные нормы, предусматривающие ответственность за налоговые правонарушения. В Соборном уложении 1649 г. года можно отыскать первые упоминания о новых видах налоговых правонарушений:

1. Неправомерное взимание пошлины с феодалов и зависимых от них людей.

2. Оскорбление, побои и грабеж, связанные с взиманием пошлины.

3. Неправомерное взимание пошлины с зависимых от феодалов людей.

4. Попытки провоза служилыми людьми торговых людей с их товарами под прикрытием служилых людей.

5. Попытки уклониться от уплаты пошлины торговыми людьми путем выдачи себя за служилых людей.

6. Объезд в зимнее время по реке мостов во избежание уплаты «мостовины».

7. Нарушение вотчинниками и помещиками, взимающими «мостовину» и «перевоз», обязанностей по содержанию дорог, мостов и перевозов, повлекшее нанесение ущерба конкретному лицу.

8. Совершение тех же деяний должностными лицами или откупщиками, ответственными за исправное содержание государственных мостов и перевозов, влекущих гражданско-правовую ответственность [5].

Подвергнув данный исторический пример теоретическому анализу, опишем его следующим образом: экстенсивный рост агрессивного налогового менеджмента (банальных неуплат налогов) заставляет государство модернизировать механизмы налогового администрирования. Так, для целей налогообложения проводится всеобщая перепись и начинается вестись учет налогоплательщиков в писцовых книгах. Налогоплательщики, желая уклониться от уплаты налогов, применяют новый метод незаконной оптимизации – подкуп госслужащих. Когда

явление начинает носить массовый характер, государство вынуждено прописать законодательно новые виды налоговых правонарушений и санкций за их применение.

Сущность второго закона диалектики заключается в том, что количественные изменения приводят к качественным, а качественные, в свою очередь, к количественным. Причем переход от одних изменений к другим происходит не в единый момент времени, а плавно.

Рассмотрим действие данного закона на основе современной практики проведения камеральных налоговых проверок в России. За период с 2012 по 2016 г. число камеральных налоговых проверок выросло на 14,6%, а их результативность (если понимать под результативностью суммы доначислений) выросла почти в два раза – на 94,1%.

Чем грамотнее прописано законодательство, тем сложнее найти в нем брешь. И, наоборот, чем сложнее схема по налоговой оптимизации, тем большим уровнем мастерства должна обладать команда налогового органа для ее выявления.

Данный пример иллюстрирует правомерность применения второго закона диалектики к налоговому администрированию. Налоговое администрирование, как отмечалось выше, включает в себя налоговый контроль. Одной из форм налогового контроля являются камеральные налоговые проверки. Переход количественных изменений (числа налоговых проверок) в качественные (размеры доначислений) и выражает суть второго закона диалектики. Важно отметить также последовательность и хронологическую протяженность происходящих изменений.

Для налогового менеджмента закон перехода количественных изменений в качественные также применим, однако во взаимосвязи с изменением в налоговом администрировании. Это объясняется тем, что качественные изменения

в налоговую систему в большинстве своем устанавливаются законодательно. А модернизация налоговой системы – одна из сфер налогового администрирования.

Рассмотрим пример функционирования второго закона диалектики в налоговом менеджменте. За период с 2012 по 2016 г. сумма налогов по ЕНВД уменьшилась на 22,9%, тогда как численность применяющих ЕНВД сократилась на 10%.

На основании данной негативной динамики был принят Федеральный закон от 02.06.2016 № 178-ФЗ, предусматривающий отмену ЕНВД в 2021 г. (ранее предполагалась с 1 января 2018 г.).

Третий закон диалектики предполагает, что объект в своем развитии приобретает новые качества и отбрасывает старые. При этом новые, базируясь на старых, отвергают их.

Наиболее явно прослеживается действие третьего закона в истории формирования и изменения налогов. Обратимся к истории налогообложения доходов в России. Первым типом налога на доходы была подать, взимаемая в XV–XVI вв. методом посошного налогообложения.

Подать имела ряд существенных недостатков, среди которых можно выделить:

1. Нечеткость в определении категории налогоплательщиков.
2. Субъективность в оценке объекта налогообложения.
3. Высокая коррумпированность и большое число злоупотреблений со стороны чиновников.
4. Статика системы обложения.

В целях модернизации налоговой системы и увеличения налоговых поступлений в 1679 г. посошное налогообложение было заменено подворным. Оба эти налога были раскладочными, т.е. сумма их устанавливалась заранее государством, однако новый тип обладал рядом существенных преимуществ:

1. Расширенный круг налогоплательщиков.
2. Более простая система исчисления и уплаты.
3. Предотвращение взяточничества.
4. Возможность оптимизации (уменьшения) налоговых обязательств.

Последнее стало возможным благодаря новой единице обложения – двора. Двор определялся количеством ворот, что позволяло, нахо-

дять в рамках законодательства, существенно снижать налоговое бремя, объединяясь в едином подворье.

В последующем для решения задачи увеличения государственных доходов путем препятствования уходу от налогообложения подворное налогообложение, просуществовав менее половины века, было заменено на подушную подать. Базируясь на опыте предыдущих двух налогов, подушная подать устанавливалась раскладочным методом только на уровне общин, что гарантировало ее собираемость. Объектом теперь признавался не двор, а мужская душа.

Подобные ситуации наблюдались во всех видах налогов: более старые формы налогов отменялись, а на их базе устанавливались новые, более совершенные, соответствующие этапу экономического развития страны.

Для налогового менеджмента процесс происходит зеркально. На базе старых методов оптимизации налогообложения строятся новые, более сложные.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о возможности применения науки диалектики к анализу налоговых категорий и понятий. Диалектика позволяет проводить эффективное изучение и сравнение категорий. Так, на основании проводимого исследования можно заключить, что налоговое администрирование и налоговый менеджмент существуют

параллельно и во взаимосвязи. Их конкуренция служит драйвером их развития, а их взаимосвязь — причиной существования той и другой деятельности.

Важно понимать, что не только при отсутствии налогового администрирования не будет нужды в налоговом менеджменте, но и наоборот. По сути своей налоговый менеджмент — совокупность методов, средств и форм по оптимизации налоговой нагрузки.

Два противоборствующих вида деятельности питают друг друга. Чем грамотнее прописано законодательство, тем сложнее найти в нем брешь. И, наоборот, чем сложнее схема по налоговой оптимизации, тем большим уровнем мастерства должна обладать команда налогового органа для ее выявления.

Одним из наиболее ярких примеров, подтверждающих верность приведенного утверждения, являются Нидерланды, где число работников налоговых органов минимально. В какой-то момент налоговые органы страны отказались от конкуренции с организациями, перейдя к иной форме отношений — к взаимодействию. Однако сравнение эффективности конкуренции и взаимодействия в налоговых отношениях — предмет отдельного исследования, результатом которого, как несложно предположить, станет вывод о необходимости индивидуального подхода в контексте внутреннего устройства каждой отдельной страны.

Список источников

1. *Гончаренко Л.И.* К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // *Налоги и налогообложение.* 2010. № 2.
2. *Гончаренко Л.И.* Налоговое администрирование: дискуссионные вопросы понятийного аппарата // *Вопросы теории и практики налогообложения: сб. науч. ст. препод. и аспирантов кафедр налогов и налогообложения.* Фин. акад. при Правительстве РФ. М.: Экономика, 2006.
3. *Грищенко А.В.* Дискуссионные вопросы понятийного аппарата налогового администрирования // *Известия Уральского государственного педагогического университета.* 2015. № 5. С. 32–37.
4. *Ильин И.А.* *Философия Гегеля как учение о конкретности Бога и человека.* СПб.: Наука, 1994.
5. *Майбуров И.А.* *Теория и история налогообложения.* М.: Юнити-Дана, 2007.
6. *Вылкова Е.С.* *Управление налогообложением хозяйствующего субъекта и его видовая градация* // *Экономика налоговых реформ / под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул.* Киев: Алерта, 2013.