

Новый этап развития налогового администрирования в России

© 2012 Ф.Ф. Ханафеев

доктор экономических наук, профессор

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: u12@r12.nalog.ru

Рассматриваются вопросы развития аналитической работы налоговых органов, играющей значимую роль в реализации таких функций, как налоговый контроль, налоговый мониторинг, управление налоговыми рисками.

Ключевые слова: аналитическая работа, функции, оптимизация, налоговые базы, налоговая нагрузка.

Процессы глобализации в российской экономике, требующие открытия границ для рынков капитала, трудовых и материальных ресурсов, оказывают влияние на все сферы экономики, включая налоговое администрирование. Традиционно в системе налоговых органов реализуются функции контроля, учета и мониторинга налогоплательщиков, развиваются сферы управления, связанные с регулированием, управлением налоговыми рисками, противодействием теневой экономики и легализации средств, полученных преступным путем в сфере налоговых отношений. Это требует постоянной модернизации налоговых органов и налогового администрирования, совершенствования управленческих функций и развития системы управления налоговыми отношениями с налогоплательщиками.

Современный этап модернизации налогового администрирования связан с развитием аналитической деятельности налоговых органов. В условиях изменения налогового законодательства эта деятельность должна быть основана не только на прогнозных расчетах и анализе прироста налоговых доходов на конкретные периоды, но и на интеллектуальном анализе сложившейся ситуации, позволяющем извлекать необходимую информацию из мониторинга налогоплательщиков, налоговых баз уплачиваемых ими налогов, налоговой нагрузки. Такая информация должна стать отправной точкой в корректировке новых направлений развития системы налогообложения и деятельности налоговых органов.

Федеральная налоговая служба России при планировании налоговых доходов каждого года принимает во внимание выполненные аналитиками налоговых органов ожидаемые оценки поступлений налогов и сборов предыдущего года, а также оценки дополнительных поступлений в результате принимаемых мер по улучшению налогового администрирования, при осуществлении реструктуризации задолженности по нало-

гам и сборам, при погашении недоимки прошлых лет, соблюдении законодательно установленных нормативов зачисления налоговых платежей в бюджет. Безусловно, учитываются изменения бюджетного законодательства и законодательства о налогах и сборах на каждый планируемый год.

Следует заметить, что в 2013 г. бюджетным и налоговым законодательством предусмотрены:

- индексация ставок на нефть, газ горючий природный, газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, индексация ставок по подакцизным товарам;

- установление норматива зачисления в федеральный бюджет доходов от уплаты акцизов на автомобильный бензин, дизельное топливо, прямогонный бензин, масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей в размере 28 %;

- установление норматива зачисления в федеральный бюджет доходов от уплаты акцизов на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 % в размере 60 %; и др.

В части каждого из администрируемых налогов федеральная налоговая служба предусматривает реализацию мер, направленных на рост налоговых доходов, пополняющих доходную часть бюджетов всех уровней.

Практика показала, что изменения налогового законодательства оказывают серьезное влияние на процесс налогового администрирования. Так, введенные в 2012 г. нормы законодательства о трансфертном ценообразовании и консолидированной группе налогоплательщиков потребовали разработки необходимых внутренних нормативных документов, разъяснений и рекомендаций по этим вопросам, проведения работ по заключению соглашений о ценообразовании для целей налогообложения с рядом крупных организаций. Каждое соглашение должно было предусмотреть фактическое согласование отдель-

ных операций налогоплательщика. Много проблем выявилось в администрировании консолидированных групп налогоплательщиков, созданных с целью объединения налоговой базы по налогу на прибыль взаимозависимых организаций и перехода на централизованную уплату этого налога. Поскольку сделки между участниками консолидированной группы не признаются законодательством контролируемые, у участников группы наметилась тенденция ухода от пересчета налоговых обязательств из-за несоответствия применяемых договорных цен рыночному уровню.

Аналитическая работа в текущей деятельности налогового администрирования становится базой для выполнения других функций. Так, для того чтобы обеспечить эффективность контрольной работы, задачами аналитических служб ставятся: 1 - отбор налогоплательщиков на основании выявления зон налогового риска; 2 - определение максимальных доначислений; 3 - планирование показателей контрольной работы на предстоящий период. Проводимый анализ финансово-хозяйственной деятельности отраслей экономики и отдельных налогоплательщиков обеспечивает выполнение основных функций уполномоченных органов. На основе данных такого анализа выполняются различные экономические, финансовые, бюджетные и налоговые прогнозы. Что касается выполнения прогнозных расчетов аналитическими службами налоговых органов, то на решение этой задачи возлагаются особые надежды, поскольку от их точности зависит планирование не только доходной, но и расходной части бюджета. Отдельным аспектом аналитической работы является анализ эффективности налоговых органов в разрезе установленных показателей. Такой анализ необходим для определения рейтинга и оценки деятельности каждой инспекции.

Выполняя всю совокупность аналитических работ, особенно тех, которые связаны с обеспечением проведения эффективного налогового контроля, аналитик управления региональной налоговой службы должен обосновать результаты анализа для предоставления:

- сумм доначислений по выездным проверкам по каждой подведомственной инспекции;
- необходимого количества комплексных выездных налоговых проверок на планируемый период;
- перечня организаций, отнесенных к группе с высоким налоговым риском;
- “коридора доначислений” по каждой организации с высоким налоговым риском.

Специалисты ФНС России определили, что за счет качества контрольной работы и качества прогнозов в федеральный бюджет в 2011 г. дополнительно поступило платежей в сумме около 50 млрд. руб.

Аналитическая работа налоговых органов необходима не только для обеспечения фискальных задач государства и пополнения бюджета налоговыми доходами. Есть еще одно направление деятельности, связанное с выполнением федеральной налоговой службой функций оператора Федеральной налоговой службой функций оператора Федеральной информационной адресной системы (ФИАС), созданной распоряжением Правительства РФ от 10 июня 2011 г. № 1011-р. ФНС РФ. Как оператор, она наделена следующими функциями:

- 1 - модератор данных в ФИАС;
- 2 - администратор прав доступа;
- 3 - администратор ФИАС;
- 4 - оператор данных;

5 - определение форматов электронного представления адресной информации в пределах своей компетенции при межведомственном взаимодействии и приеме отчетности от налогоплательщиков (рис. 1).

Информационные потоки ФИАС между Федеральной налоговой службой и муниципальными образованиями во многом ориентированы на внешних пользователей, поскольку на основе принятых решений о публикации информации в ФИАС формируются статистические данные по хранимым адресным объектам по районам, городам, внутригородским районам, населенным пунктам и т.д. Общее количество адресных объектов на 1 января 2012 г. превышало 4 млн. объектов, доступ к которым позволяет: найти информацию о любом адресном объекте; просмотреть детальную информацию о самом адресном объекте и всех его родительских адресных объектах и объектах потомков, т.е. увидеть информацию обо всех изменениях адресного объекта. Надо отметить, что количество объектов интенсивно растет и достигает уже десятков миллионов.

Налоговые органы обеспечивают функционирование ФИАС, ввод адресных сведений, позволяя тем самым открыть информацию не только для органов государственной власти и местного самоуправления, но и для юридических и физических лиц. Следует отметить, ФИАС является одним из основных поставщиков системы межведомственного электронного взаимодействия (СМЭВ).

Межведомственный обмен сведениями в настоящее время все еще является сложным на практике. В налоговый оборот вовлечены миллионы земельных участков, объектов капитального строительства (зданий, строений, помещений), транс-



Рис. 1. Функции ФНС России в реализации задач федеральной информационной адресной системы

портных средств. Большое количество объектов все еще остается вне системы кадастрового учета и налогового учета. Между тем все эти объекты формируют налоговую базу, от размера которой напрямую зависит объем администрируемых налоговых доходов и налоговых расходов, поступающих в бюджетную систему страны.

В аналитической работе налоговых органов растет актуальность задачи анализа налоговых баз, их оптимизации для формирования бюджета, с одной стороны, и сохранения налогоплательщика, условий для эффективного его бизнеса - с другой. С целью оптимизации налоговых баз всех налогов, администрируемых на территории регионов, отдельных муниципальных образований налоговые органы должны определить приоритеты развития отраслевых сегментов бизнеса и решения государственных задач реализации налоговой политики. В каждом регионе есть налогоплательщики, которых относят к статусу крупнейших или основных. Эффективность экономического развития региона может быть оценена с позиции роста количества таких налогоплательщиков, поскольку их платежи зачастую формируют существенную долю доходов консолидированного бюджета региона. Например, удельный вес крупнейших налогоплательщиков в общих поступлениях доходов консолидированного бюджета Республики Марий Эл в 2012 г. составил более 15 %, а количество крупнейших налогоплательщиков, администрируемых на региональном уровне, - чуть больше 20 организаций.

Чтобы оптимизировать налоговые базы и определить уровень достаточности прогнозируемых налоговых доходов по региону (муниципальному образованию), необходима "точечная" работа с каждым крупнейшим и основным налогоплательщиком. Такая работа требует постоянного анализа деятельности налогоплательщика, мониторинга показателей его деятельности и показателей налоговой нагрузки. Следует отметить, что аналитические службы региональных налоговых органов уже проводят сравнительный анализ налоговой нагрузки не только внутри региона, но и с аналогичными налогоплательщиками других регионов. Это позволяет определять влияние внешних и внутренних факторов региональной экономики на налоговую нагрузку отдельного налогоплательщика. Кроме того, на основе анализа налоговой нагрузки выявляется степень налоговых рисков или рисков сделок и видов деятельности, на которые следует обращать большее внимание в контрольной работе.

В условиях снижения количества выездных налоговых проверок повышение их эффективности возможно при проведении работы по своевременному выявлению и устранению зон налоговых рисков. Это обеспечивается проведением анализа адекватности уровня налоговых обязательств результатам финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Выявление и анализ налоговых рисков в данном случае можно проводить по отраслевому принципу, поскольку оценка финан-



Рис. 2. Система показателей оценки налоговых рисков

сово-хозяйственной деятельности каждого налогоплательщика требует учета влияния отраслевых факторов и тенденций развития отрасли.

Налоговый мониторинг, построенный на основе среднеотраслевых индикаторов, проводится с целью определения зон налоговых рисков в конкретных отраслях. Он позволяет провести отбор отдельных налогоплательщиков с высокими налоговыми рисками для включения их в план проведения выездных налоговых проверок. В ходе такого мониторинга формируется структурированная аналитическая база по показателям финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков в разрезе отраслей. Федеральная налоговая служба России в 2009 г. рекомендовала для этих целей специальную Методику проведения налогового мониторинга и предпроверочного анализа на основе среднеотраслевых индикаторов, которая со временем совершенствовалась. В настоящее время основной методикой сохранен комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, проводимой по данным их бухгалтерской и налоговой отчетности. Кроме того, методика предусматривает двухуровневую систему оценки налоговых рисков, состоящую из нескольких десятков (≈ 50) взаимосвязанных аналитических показателей, характеризующих основные направления деятельности налогоплательщика. Пример системы показателей оценки налоговых рисков с использованием показателя интегральной налоговой нагрузки приведен на рис. 2.

Для определения интегральной налоговой нагрузки важно выделить налоговую нагрузку по конкретным налогам. Безусловно, в разных отраслях состав наиболее значимых по удельному весу налогов в сумме общих налоговых платежей различен. Например, у нефтегазодобывающих организаций таким налогом может быть налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ); и т.д. Поэтому для выявления конкретных зон налоговых

рисков система показателей оценки должна уточняться.

В экономической литературе часто встречаются распространенные мнения авторов о том, что “вопросы прогнозирования в методическом плане тесно сопряжены с вопросами оценки... Прогнозные данные, например, по налоговым доходам, составляющим доходную часть региональных бюджетов, в сопоставлении с фактическими позволяют выявить их расхождение, причины этих расхождений, проанализировать их и дать оценку состояния...¹. Так и в нашем случае, возможность сопоставить рассчитанные показатели налоговой нагрузки с соответствующими среднеотраслевыми значениями позволяет выявлять отклонения. По налогоплательщикам, имеющим нетипичные значения показателей (отрицательные, нулевые), вряд ли целесообразно принимать решения, характерные для большинства налогоплательщиков конкретной отрасли. Если предположить, что отклонение показателя интегральной налоговой нагрузки налогоплательщика от его среднеотраслевого значения является зоной налоговых рисков, то суммирование отклонений по каждому налогоплательщику позволяет рассчитать агрегированный налоговый риск для отбора налогоплательщиков и проведения в отношении их предпроверочного анализа и дальнейших контрольных мероприятий. Здесь используется принцип наибольшего агрегированного риска.

Таким образом, многие направления аналитической работы налоговых органов сведены к индивидуальной работе с налогоплательщиками и определению возможности их участия в формировании налоговых доходов консолидированного бюджета региона.

¹ Миронов А.А. Подходы и методы оценки налогового потенциала региона // Вопросы экономики и права. 2011. □ 4. С. 402.