

Налоговое администрирование: теория и практика

© 2017 Баснукаев Муса Шамсудинович

кандидат экономических наук, доцент,

заведующий кафедрой “Налоги и налогообложение”

Чеченский государственный университет

364093, Чеченская Республика, г. Грозный, ул. А. Шерипова, д. 32

ведущий научный сотрудник

лаборатории экономических исследований

Комплексный научно-исследовательский институт имени Х.И. Ибрагимова

Российской академии наук

364051, Чеченская Республика, г. Грозный, Старопромысловское шоссе, д. 21а

© 2017 Баматалиев Абдул-Вахит Бетерсултанович

© 2017 Керимова Марьям Шахидовна

Чеченский государственный университет

364093, Чеченская Республика, г. Грозный, ул. А. Шерипова, д. 32

E-mail: basnukaev@hotmail.com

Исследуются вопросы теоретического понимания и практической реализации налогового администрирования. Практика налогового администрирования рассматривается на примере налоговых органов в Чеченской Республике. Проводится сравнительный анализ деятельности налоговых органов Северо-Кавказского федерального округа.

Ключевые слова: налоговое администрирование, налоги и налогообложение, бюджет, налоговый учет, налоговый контроль, налоговый орган, Чеченская Республика, Северо-Кавказский федеральный округ.

“Налоги, и каждый из них в отдельности, реализуются в системе взаимоотношений между государством и налогоплательщиками. Однако надо учитывать, что функционирующая (действующая) налоговая система всегда находится под воздействием экономики и ее внутренних противоречий. Налогоплательщики часто противодействуют установкам норм и правил налогообложения от государства не потому, что цели государства отвергают. Во многом такое противодействие определяется реакцией на экономические факторы и вызовы, не позволяющие обеспечивать соразмерный рост доходов тем требованиям, которые воплощаются в устанавливаемых государством не только норм, но и правил налогообложения. В этой проблематике необходимо находить сбалансированные решения, удовлетворяющие интересы сторон”¹.

В связи с вышесказанным имеют важное значение теоретическое понимание и практическая реализация налогового администрирования. Основываясь на различных подходах, оперирующим понятием налогового администрирования, многие исследователи склонны определять его как деятельность налоговых органов, вследствие чего некоторые из них понятие “налоговое ад-

министрирование” подменяют понятием “налоговый контроль”.

Налоговое администрирование - это динамически развивающаяся система управления налоговыми отношениями, координирующая деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики. Обозначая некоторые теоретические подходы, рассмотрим практику налогового администрирования на примере деятельности налоговых органов Чеченской Республики.

В рамках налогового администрирования налоговый учет призван служить интересам всех участников налоговых отношений и выступает как важнейшее средство руководства и управления налоговым производством.

На учет и отчетность в системе налогового администрирования возлагаются следующие функции:

- регистрация налогоплательщиков;
- учет налоговых поступлений;
- контроль своевременности поступления платежей;
- формирование системы учетно-аналитических показателей в виде отчетности, пригодной для принятия управленческих решений и оценки налогового потенциала территории;

- оценка деятельности налоговых администраций;

- анализ использования средств на содержание налоговых органов и их финансово-хозяйственную деятельность.

Результаты учета и отчетности используются при выполнении всех остальных функций системы налогового администрирования. Так, количество организаций, состоящих на учете по месту своего нахождения в налоговых органах Чеченской Республики, на 1 января 2017 г. составило 10 324 и увеличилось с начала года на 404 ед.²

В соответствии со ст. 21.1 Федерального закона “О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей”³ в отчетном периоде исключено из ЕГРЮЛ 330 юридических лиц.

Количество действующих индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, сведения о которых содержатся в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, уменьшилось с начала года на 2079 и составило 21 934.

Превышение количества снятых с учета налогоплательщиков обусловлено активными мероприятиями налоговых органов по исключению из ЕГРЮЛ и ЕГРИП недействующих субъектов предпринимательской деятельности.

Оценивая результаты работы налоговых органов Чеченской Республики, необходимо отметить, что, несмотря на непростую экономическую ситуацию и снижение основных макропоказателей в экономике страны, удалось сохранить положительную динамику налоговых поступлений.

Положительный темп роста налоговых поступлений обеспечивается, в частности, за счет создания прочной технологической и интеллектуальной платформы налогового администрирования.

Налоговый контроль в системе налогового администрирования имеет основную цель - противодействие уходу от налогов и обеспечение стабильных поступлений их в доход бюджетов.

Так, применение в контрольной работе рискориентированного подхода позволило сократить количество налоговых проверок, одновременно повысив их эффективность.

За 2016 г. объем ВВП сократился на 32,2 %, при этом одна проверка принесла в бюджет на 43,7 %, или на 858 тыс. руб. больше, чем в 2015 г.

С территории Чеченской Республики (ЧР) за 2016 г. в консолидированный бюджет регио-

на мобилизовано 12 303,1 млн руб. налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Доходы бюджетной системы РФ в разрезе бюджетов сформированы следующим образом:

- в консолидированный бюджет ЧР - 12 303,1 млн руб., параметры бюджета выполнены на 100,8 % или больше на 99,3 млн руб., из него:

- в региональный бюджет - 7840,6 млн руб., или 63,7 % от поступлений консолидированного бюджета ЧР. Параметры регионального бюджета выполнены на 101,1 %, или больше на 87,1 млн руб.;

- в местные бюджеты - 4462,5 млн руб., или 26,3 % от поступлений консолидированного бюджета ЧР. Параметры местного бюджета выполнены на 100,3 %, или больше на 12,2 млн руб.;

- во внебюджетные фонды - 1,4 млн руб.

Объем налоговых платежей в консолидированный бюджет ЧР обеспечен за счет поступлений таких бюджетобразующих налогов, как налог на прибыль организаций, зачисляемый в бюджеты субъектов РФ, налог на доходы физических лиц (НДФЛ) и налог на имущество организаций, на долю которых приходится 95,0 % всех предусмотренных налоговых доходов консолидированного бюджета республики.

Динамика сложилась следующим образом:

- консолидированный бюджет ЧР - 125,0 %, дополнительный объем поступлений составил 2459,7 млн руб., из него:

- региональный бюджет - 134,1 %, рост поступлений составил 1992,9 млн руб.;

- местный бюджет - 111,7 %, рост составил 466,8 млн руб.

Для сравнения рассмотрим отчетные данные субъектов, входящих в Северо-Кавказский федеральный округ (СКФО), за 2016 г. В консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации, входящих в Северо-Кавказский федеральный округ, за 2016 г. поступило налогов и сборов в сумме 123 823,8 млн руб. с динамикой к 2015 г. 110,6 %, или больше на 11 908,1 млн руб., в том числе:

- Республика Дагестан - динамика к 2015 г. составляет 112,8 %, или больше на 2680,7 млн руб.;

- Республика Ингушетия - 113,1 %, или больше на 370,1 млн руб.;

- Кабардино-Балкарская Республика - 103,4 %, или больше на 394,4 млн руб.;

- Республика Северная Осетия - Алания - 123,3 %, или больше на 2099,3 млн руб.;

- Карачаево-Черкесская Республика - 117,3 %, или больше на 943,1 млн руб.;

- Ставропольский край - 105,7 %, или больше на 2960,9 млн руб.;

- Чеченская Республика - 125,0 %, или больше на 2459,7 млн руб.

Налоговое регулирование направлено на достижение баланса общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых отношений. Оно, с одной стороны, нацелено на финансовое обеспечение общественных интересов путем формирования необходимых на эти цели поступлений в бюджеты всех уровней; с другой - должно стимулировать воспроизводственные процессы бизнеса, который и является базой для решения первой задачи.

Налоговое регулирование реализуется в следующих формах:

- оптимизация системы налогов государства;
- налоговое стимулирование;
- система ответственности (санкций).

Высокий рост налоговых поступлений в Чеченской Республике, в числе прочего, обеспечен за счет внесения изменений в республиканские законы, а именно:

- Закон Чеченской Республики от 13 октября 2006 г. № 33-рз "О налоге на имущество организаций"⁴, который предусматривает установление с 1 января 2016 г. максимальной налоговой ставки в размере 2,2 %, а также отмену ряда льгот, установленных действующим законом, в том числе отмену налоговой льготы, предоставленной получателям средств консолидированного бюджета Чеченской Республики, в виде освобождения от уплаты налога;

- Закон Чеченской Республики от 13 октября 2006 г. № 32-рз "О транспортном налоге в Чеченской Республике"⁵, который предусматривает значительный рост ставок по транспортному налогу и отмену "нулевых" ставок для легковых автомобилей с мощностью до 150 л.с.

Поступления в бюджетную систему Чеченской Республики составляют 9,6 % от поступлений доходов, администрируемых налоговыми органами СКФО, и республика занимает 3-е место в округе по абсолютным показателям мобилизации налогов с территории после Дагестана и Ставропольского края.

В разрезе субъектов СКФО ситуация сложилась следующим образом:

- Республика Дагестан - поступления в консолидированный бюджет субъекта РФ составили 23 663,6 млн руб., на долю республики в общих поступлениях приходится 18,5 %;

- Республика Ингушетия - поступило 3186,9 млн руб., доля - 2,5 %;

- Кабардино-Балкарская Республика - поступило 12 032,1 млн руб., доля - 9,4 %;

- Республика Северная Осетия - Алания - поступило 11 120,8 млн руб., доля - 8,7 %;

- Карачаево-Черкесская Республика - поступило 6389,3 млн руб., доля - 5,0 %;

- Ставропольский край - поступило 59 111,9 млн руб., доля - 46,3 %;

- Чеченская Республика - поступило 12 303,1 млн руб., доля - 9,6 %.

Налоговое администрирование осуществляется, прежде всего, непосредственно в налоговых инспекциях. Необходимо отметить, что положительная динамика поступлений консолидированного бюджета Чеченской Республики к 2015 г. отмечена во всех инспекциях, в том числе:

- МРИ 1 - 118,0 %, или больше на 1042,6 млн руб.;

- МРИ 2 - 117,1 %, или больше на 184,9 млн руб.;

- МРИ 3 - 114,9 %, или больше на 88 млн руб.;

- МРИ 4 - 145,7 %, или больше на 729,7 млн руб.;

- МРИ 5 - 145,5 %, или больше на 379,2 млн руб.

Однако добиться исполнения доведенных бюджетных назначений удалось только: МРИ 3 - 109,8 %, МРИ 4 - 115,4 %, МРИ 5 - 110,4 %. Вместе с тем, исполнение параметров бюджета МРИ 1 составило 94,9%, а МРИ 2 - 99,7 %. Причиной сложившейся ситуации является, в числе прочего, то, что крупный плательщик НДС, до 2016 г. уплачивающий НДС в бюджет г. Грозного (МРИ 1), согласно нормам Налогового кодекса РФ с начала 2016 г. уплачивает налоги по месту своего обособленного подразделения, а именно в бюджет Наурского муниципального района (МРИ 5). Данная ситуация повлекла за собой снижение налоговых поступлений в МРИ 1 и, соответственно, высокий рост уплат в МРИ 5.

В Инспекции № 2 причиной снижения налоговых поступлений послужили технические ошибки, возникшие после ввода в промышленную эксплуатацию функционального блока № 2 АИС "Налог-3", которые повлекли за собой некорректную конвертацию карточек "Расчеты с бюджетом", открытых у налогоплательщиков г. Гудермеса. По этой причине у инспекции не было возможности провести любые операции по обработке документов и их последующему разнесению в карточки "Расчеты с бюджетом", содержащие значение показателя кода ОКТМО для налогоплательщиков г. Гудермеса.

В федеральный бюджет за 2016 г. поступило (-) 974,0 млн руб., что на 3754,1 млн руб. меньше, чем за аналогичный период 2015 г. (2780,1 млн руб.). Основной причиной снижения поступлений в федеральный бюджет, а также в консолидированный бюджет Российской Федерации за 2016 г., является возмещение на расчетном счете ЗАО «Газпром межрегионгаз Грозный» налога на добавленную стоимость в сумме 2443,1 млн руб., в том числе по решениям Федеральной налоговой службы России 1401,52 млн руб. Без учета возмещенных сумм налога на добавленную стоимость фактические поступления за 2016 г. в части НДС составили 1804,2 млн руб. и превышают показатели 2015 г. (1486,8 млн руб.) на 21,4 %, или больше на 317,4 млн руб.

На снижение налоговых поступлений в федеральный бюджет также повлияло резкое падение добычи нефти. Так, поступления налога на добычу нефти составили 718,7 млн руб. с динамикой к 2015 г. всего 29,5 %, или меньше на 1716,6 млн руб. Если в 2015 г. добыча нефти составляла 369,8 тыс. т, то в 2016 г. она снизилась более чем в 2 раза и упала до 170,7 тыс. т. Данную информацию представил единственный в регионе плательщик налога на добычу нефти, администрируемый межрегиональной инспекцией по крупнейшим налогоплательщикам - ПАО «НК «Роснефть» в своем письме от 19 января 2017 г.

Необходимо отметить, что без учета возмещенных сумм НДС и поступлений по налогу на добычу нефти поступления в федеральный бюджет за 2016 г. составляют 1892,4 млн руб. с динамикой к 2015 г. 122,2 %, в абсолютном выражении рост на 343,4 млн руб.

Понятие «налоговая задолженность» в законодательстве о налогах и сборах не определено. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) содержит только легальное определение недоимки как суммы налога или сбора, не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Таким образом, неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов является основанием образования недоимки. Тем не менее термин «задолженность» применяется в НК РФ как в отношении налогов и сборов - «задолженность по налогам и сборам» (например, п. 4 ст. 49 НК РФ)⁶, так и в отношении пеней и штрафов (например, п. 2 ст. 59 НК РФ)⁷. Причем основания возникновения налоговой задолженности, как показывает анализ норм законодательства о налогах и сборах, различны. Принимая во внимание, что Федеральная налоговая служба уделяет особое внимание состоянию на-

логовой задолженности, и для целей ее урегулирования была разработана Концепция, на которую были ориентированы территориальные налоговые органы на 2016-й и последующие годы.

На 1 января 2017 г. совокупная задолженность налогоплательщиков Чеченской Республики составила 3190 млн руб. и снизилась с начала текущего года на 62,9 млн руб., или на 2,1 процентного пункта.

По результатам работы налоговых органов в 2016 г. погашено задолженности в результате применения мер принудительного взыскания в сумме 1470,1 млн руб.:

- урегулировано путем зачета переплаты в счет погашения недоимки в сумме 202,1 млн руб.;
- списано безнадежной к взысканию задолженности в размере 876,3 млн руб. по основаниям, предусмотренным ст. 59 НК РФ, законами Российской Федерации, нормативно-правовыми актами Чеченской Республики и представительных органов муниципальных образований республики, в том числе в результате признания Арбитражным судом Чеченской Республики безнадежной к взысканию задолженности ОАО «Чеченгаз» в размере 497,9 млн руб.

Основной фактор, не позволяющий существенно снижать уровень налоговой задолженности, связан с приростом задолженности по имущественным налогам с физических лиц. За 2016 г. значительно выросли начисления по этим налогам, связанные с изменениями в республиканском законодательстве. Учитывая, что срок уплаты имущественных налогов в прошлом году установлен не позднее 1 декабря, произошел рост недоимки, т.е. рост начисленного, но не уплаченного в установленный срок налога. Так, только по налогу на имущество организаций и транспортному налогу задолженность за декабрь прошлого года выросла более чем на 370 млн руб.

Несмотря на проводимую налоговыми органами республики информационно-разъяснительную работу с налогоплательщиками по привлечению граждан к уплате налогов через интернет-сервисы, в том числе путем регистрации в сервисе «Личный кабинет налогоплательщика», увеличение ставок по транспортному налогу привело к многократному росту устных и письменных обращений налогоплательщиков в налоговый орган за разъяснениями по этому поводу.

Тем не менее, если ориентироваться на показатели Концепции ФНС России по урегулированию задолженности, то удалось достичь и превзойти ее основные параметры:

- на всех стадиях взыскания результат - 82,9 %;

- на стадии выставления инкассовых поручений - 65,9 %;

- эффективность исполнительных действий территориальных органов Федеральной службы судебных приставов и Федеральной налоговой службы по взысканию налоговой задолженности - 61,5 %, что на 16,5 % больше установленного Концепцией критерия (45 %) по Российской Федерации.

В 2016 г. налоговыми органами республики достигнута высокая эффективность исполнительных действий по взысканию налоговой задолженности за счет имущества юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Так, по состоянию на 1 января 2017 г. эффективность исполнительных действий службы судебных приставов по взысканию налоговой задолженности составляет 61,5 %, что выше на 16,5 процентного пункта установленного значения Концепцией ФНС России в 45 %. Для сравнения: по итогам прошлого года эффективность исполнительных действий службы судебных приставов составила 54,6 %.

По возбужденным исполнительным производством на сумму 259,3 млн руб. судебными приставами - исполнителями в 2016 г. взыскано 159,3 млн руб. В аналогичном периоде предыдущего года взыскано всего лишь 37,7 млн руб.

Высокая эффективность исполнительных действий по взысканию налоговой задолженности достигнута путем завершения исполнительных действий с фактическим взысканием, в том числе с крупных должников, таких как: ОАО "Чеченгаз" - 10,5 млн руб., МУП "Водоканал г. Грозного" - 6,7 млн руб., ООО "Кантри" - 1,1 млн руб., ФГУП "Вайнахавиа" - 16,6 млн руб., состоящих на налоговом учете в Межрайонной ИФНС России № 1 по ЧР.

Следует отметить, что все инспекции превысили установленное совместным письмом ФНС России и ФССП России на 2016 г. значение 33 %, однако инспекцией № 4 на 9,4 процентного пункта не достигнут 45 %-ный показатель эффективности, доведенный Концепцией ФНС России на 2016 г.

Налоговыми органами республики в 2016 г. была активизирована работа по применению права, предоставленного ст. 77 НК РФ, по наложению ареста на имущество должника в качестве обеспечительной меры. В 2016 г. органами прокуратуры санкционировано по постановлениям налоговых органов 22 ареста на общую сумму

27,4 млн руб., из которых должниками погашено 25,1 млн руб. Это второй показатель по СКФО после Ставропольского края.

Наряду с указанным возникла и задача провести в полном объеме прием сведений из Пенсионного фонда и Фонда социального страхования, которые включают в себя сальдо расчетов, решения по доначислениям и информацию о мерах по принудительному взысканию. Это новый и огромный объем работы для территориальных налоговых органов. Более 40 новых кодов бюджетной классификации необходимо администрировать с 2017 г. Плановые показатели по мобилизации страховых взносов, доведенные на I квартал 2017 г., составляют более 2 млрд руб.

В целях значительного снижения задолженности налоговым органам следует:

- осуществлять взаимодействие с органами регионального и местного самоуправления по оказанию содействия в информировании об имеющейся задолженности и побуждения к добровольной уплате;

- организовать работу по признанию безнадежным к взысканию и списанию задолженности юридических лиц, имеющих признаки недействующих.

Таким образом, налоговое администрирование - это определяющая часть управления налоговой системы, внутренний фактор ее развития. Налоговое администрирование осуществляется исполнительными органами власти и налоговыми органами. Текущий и последующий мониторинг позволяет принимать управленческие решения, направленные на поддержание и развитие налоговой системы в целом и налоговых органов как ее части. Налоговое администрирование можно рассматривать как своеобразный механизм управления в налоговой сфере. При этом в узком смысле налоговое администрирование можно определять как повседневную деятельность налоговых органов и их должностных лиц, обеспечивающую своевременную и полную уплату налогоплательщиками в бюджеты налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Характеризуя работу налоговых органов Чеченской Республики, следует отметить, что налоговое администрирование рассматривается как целенаправленная деятельность исполнительных органов власти в отношении всех мероприятий, связанных с осуществлением налогового контроля, включая учет и регистрацию налогоплательщиков, предоставление налоговых льгот, проведение проверок и т.д. "Конечно, условия

для развития бюджетного самообеспечения в регионах меняются, могут складываться по-разному и в обозримый период времени по-другому не будет”⁸.

Таким образом, налоговое администрирование - категория сложная и многоплановая, которую можно представить в различных аспектах. Налоговое администрирование есть целенаправленные действия государственных уполномоченных органов по управлению налоговым процессом в рамках существующей государственной финансово-экономической политики между участниками налоговых правоотношений, включающие функции по сбору налогов, налоговому контролю и привлечению к ответственности за налоговые правонарушения виновных лиц, по учету и работе с налогоплательщиками.

¹ Баснукаев М.Ш. Налоговая система и налоговая политика: проблемы и направления совершенствования // Вестник Чеченского государственного университета. 2016. □ 4 (24).

² Аналитическая справка о работе налоговых органов Чеченской Республики по мобилизации

налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации за 2016 год / Управление ФНС России по Чеченской Республике. Грозный, 2017. Все данные приводятся из указанного источника.

³ О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей : федер. закон от 8 авг. 2001 г. □ 129-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32881.

⁴ О налоге на имущество организаций : закон Чеченской Республики от 13 окт. 2006 г. □ 33-рз. URL: <http://www.parlamentchr.ru/legislation/2006/233-33-rz-ot-13-10-06-goda-o-naloge-na-imushchestvo-organizatsij>.

⁵ О транспортном налоге в Чеченской Республике : закон Чеченской Республики от 13 окт. 2006 г. □ 32-рз. URL: <http://www.parlamentchr.ru/legislation/2006/232-32-rz-ot-13-10-06-god-o-transportnom-naloge-v-chr>.

⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671.

⁷ Там же.

⁸ Токаев Н.Х., Баснукаев М.Ш. Бюджетное самообеспечение региона: проблемы, пути и методы их решения // Вестник Финансового университета. 2016. Т. 20, □ 4.

Поступила в редакцию 03.02.2017 г.