

УДК 336.02
DOI: 10.26140/anie-2020-0902-0007

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ СЕГОДНЯ И ЗАВТРА

© 2020
SPIN-код: 2882-7100
AuthorID: 631890

Балтина Александра Михайловна, доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой финансов

SPIN-код: 1921-9815
AuthorID: 990765

Пеняскина Мария Владимировна, кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансов
Оренбургский государственный университет
(460018, Россия, Оренбург, проспект Победы, 13, penyaskinamv@mail.ru)

Аннотация. Налоговая задолженность остается существенной проблемой налогового администрирования и негативным фактором экономического развития страны. Объективные факторы ее образования по-прежнему сохраняют свое значение, субъективные факторы, определяемые деловой средой, под воздействием цифровой трансформации налогового администрирования, взыскания задолженности с зависимых лиц, увеличения процентной ставки при расчете пени становятся менее критичными. Анализ показал, что наиболее существенное снижение налоговой задолженности пришлось на налог на добавленную стоимость и налог на прибыль организаций; почти две трети поступлений в счет погашения налоговой задолженности обеспечивается за счет требований об уплате налогов, остальная часть – мерами принудительного взыскания. Показатель налоговой задолженности к поступлениям следует детализировать частными показателями, что позволит оценить эффективность применяемых мер налогового администрирования по снижению текущей и ранее накопленной задолженности. Новации налогового администрирования должны быть в большей степени ориентированы на информационно-аналитическую работу и разъяснительную налоговых органов, на тесное взаимодействие с отраслевыми союзами предпринимателей, на оказание поддержки добросовестных налогоплательщиков в рамках досудебного урегулирования в случае образования у них налоговой задолженности по объективным причинам, что в совокупности призвано гармонизировать взаимодействие государства и налогоплательщиков.

Ключевые слова: налоговая задолженность, меры принудительного взыскания, зависимые лица, пени, сроки взыскания, эффективность мер, отношение долга к поступлениям, справедливость налогового администрирования

TAX ADMINISTRATION TODAY AND TOMORROW

© 2020

Baltina Alexandra Mihailovna, doctor of economic sciences, professor,
head of the Department of Finance
Penyaskina Maria Vladimirovna, candidate of economic sciences,
associate professor of the Department of Finance
Orenburg State University

(460018, Russia, Orenburg, Pobedy Avenue, 13, e-mail: penyaskinamv@mail.ru)

Abstract. Tax debt remains a significant problem of tax administration and a negative factor in the economic development of the country. Objective factors of its formation still remain important, subjective factors determined by the business environment, under the influence of digital transformation of tax administration, recovery of debts from dependent persons, increase of interest rate in calculation of penalty become less critical. The analysis showed that the most significant reduction in tax debt came from value added tax and income tax on organizations; Almost two thirds of tax revenues are generated through tax claims, the remainder by enforcement measures. The indicator of tax debt to revenues should be detailed by private indicators, which will allow to assess the effectiveness of the applied measures of tax administration to reduce the current and previously accumulated debt. Innovations of tax administration should be more focused on information and analytical work and explanatory tax authorities, on close cooperation with industry unions of entrepreneurs, on providing support to bona fide taxpayers in the framework of pre-trial settlement in case of formation of tax debt for objective reasons, which, together, is intended to harmonize interaction between the state.

Keywords: tax debt, enforcement measures, dependents, penalties, time limits, effectiveness of measures, debt-to-revenue ratio, fairness of tax administration

ВВЕДЕНИЕ

Взыскание задолженности по налогам и сборам на протяжении последних десятилетий остается существенной проблемой налогового администрирования. В последние годы ее значение составляет менее 1 % ВВП (исключением является 2017 год, когда налоговой службе было передано администрирование страховых взносов, что привело к росту задолженности на четверть) и, кажется, не должно давать поводов для критики в адрес администратора налогов и сборов. Иной взгляд на налоговую задолженность состоит в том, что, во-первых, ее размер равен годовым доходам десяти средних регионов России, во-вторых, сам факт ее наличия свидетельствует о невыполнении налогоплательщиками своих обязательств в установленный срок, что означает нарушение закона и провоцирует других налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов и сборов в случае безнаказанности такого поведения. Поэтому работа по совершенствованию налогового администрирования ведется систематически и в настоящее время вышла на новый

уровень за счет цифровизации. Это направление развития налогового администрирования Минфином России рассматривается в качестве перспективного в целях пресечения неформальных практик, упрощения взаимодействия между государством и добросовестными налогоплательщиками, оптимизации форм налоговой отчетности [1].

Существенное внимание в публикациях последних лет отводится достижениям в администрировании налога на добавленную стоимость, достигнутым благодаря цифровизации взаимодействия ФНС России с налогоплательщиками [2, 3, 4]. В большинстве публикаций преобладают аналитические данные о динамике и структуре задолженности по налогам и сборам [5] без попытки оценить перспективы развития налоговой системы России в условиях активного и эффективного освоения цифровых технологий налогового администрирования. Ссылаясь на мировую практику, Алиев Б.Х. и его соавторы предлагают внедрить косвенные методы расчета налоговой базы с целью сокращения уклонения от упла-

ты налогов [6], что, несомненно, привело бы к увеличению числа налоговых споров. Очевидно, что к настоящему времени ФНС России избрала другую стратегию налогового администрирования, опирающуюся на риск-анализ дистанционного автоматизированного контроля налогоплательщика.

МЕТОДОЛОГИЯ

Динамика налоговой задолженности традиционно рассматривается как показатель эффективности деятельности налоговых органов. Для ее снижения ФНС России помимо цифровых технологий активно реализует новые нормы законодательства, повышает результативность судебного разрешения налоговых споров. В результате снижается число мошеннических действий, ведущих к минимизации налоговых платежей, что в целом улучшает экономическую ситуацию в России. Одновременно усиливается давление на добросовестных налогоплательщиков. Опросы Российским Союзом промышленников и предпринимателей своих членов в 2017-2018 гг. показывают ухудшение деловой активности и оценки ее перспектив; повышение налоговой нагрузки на бизнес, что оценивается как вторая по значимости проблема после роста тарифов [7]. Каким образом должно измениться налоговое администрирование, чтобы одновременно решать две разные задачи: обеспечивать неотвратимость наказания на налоговые правонарушения и не увеличивать нагрузку на добросовестного налогоплательщика? Опыт развитых стран свидетельствует об актуальности справедливости (именно в такой формулировке) в налоговом администрировании. Изучение этого опыта полезно для улучшения взаимодействия российского государства и налогоплательщиков.

Выводы статьи опираются на данные налоговой отчетности ФНС России за 2014-2018 гг., показатели отчетности обработаны с помощью статистических методов; на решения Арбитражного и Верховного судов РФ относительно взыскания налоговой задолженности с зависимых лиц; на изучение современной мировой практики налогового администрирования, ориентированной на гармонизацию интересов государства и налогоплательщиков.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Среди причин образования налоговой задолженности следует назвать макроэкономические, связанные с общей экономической ситуацией в стране и на мировых рынках; отраслевые, определяемые структурными изменениями в экономике и конкурентной средой; микроэкономические, характерные для отдельного предприятия и выражающиеся в его неплатежеспособности, которая, в свою очередь, связана с недостатками в управлении рисками финансово-хозяйственной деятельности; этические, формируемые деловой средой и проявляющиеся в соблюдении формальных и неформальных правил. Кумулятивный эффект совместного действия этих причин разрушителен для экономики страны и для ее граждан. Налоговая задолженность справедливо рассматривается как угроза финансовой безопасности государства [8].

Ежегодный размер ее списания сопоставим с годовым бюджетом крупного российского региона. Лишь в 2016 г. величина списанной налоговой задолженности в России впервые за десять предшествующих лет опустилась чуть ниже 100 млрд р. В целом тенденция снижения сумм списанных налогов является наиболее выраженной характеристикой эффективности налогового администрирования за последние пять лет (Таблица 1).

В целях обеспечения сопоставимости в таблице не приведена задолженность по страховым взносам, администратором которых с 2017 г. является ФНС России. Передача задолженности в размере около 300 млрд р. от прежнего администратора и отражение ее наряду с традиционно администрируемыми налогами не позволило бы сделать корректные выводы относительно результатов работы ФНС России в 2017-2018 гг.

Таблица 1 – Динамика задолженности по налоговым платежам за 2014-2018 гг.* (в миллиардах рублей)

Задолженность по налогам и сборам	На 01.01.2015	На 01.01.2016	На 01.01.2017	На 01.01.2018	На 01.01.2019
Всего	802,6	827,5	1031,7	783,6	829,5
Федеральные налоги, в том числе	613,6	602,6	762,2	481,3	536,8
- налог на прибыль	137,7	113,6	135,7	100,2	105,9
- налог на добавленную стоимость	368,0	375,6	467,8	302,3	333,3
- ресурсные платежи	4,7	13,7	5,6	3,3	10,7
- остальные федеральные налоги	103,2	99,6	152,9	75,5	87,1
Региональные налоги	113,7	136,8	160,9	176,1	166,8
Местные налоги	49,6	60,2	78,2	87,7	91,7
Списано налогов, пени, штрафов, процентов, прочих	165,9	127,0	97,5	99,4	88,6

*Составлено по данным формы № 4-НМ статистической налоговой отчетности за 2014-2018 гг.

При росте совокупной налоговой задолженности на 3 % за 2014-2018 гг. можно выделить в ее динамике два периода: в первые три года задолженность нарастала по всем группам налогов, в последние два года, напротив, она сократилась по всем группам налогов за исключением местных налогов. Задолженность по региональным налогам в целом за период выросла на 46,7 %, но в 2018 г. показала направленность к снижению более, чем на 5 % к 2017 г. Наиболее существенное сокращение налоговой задолженности показал налог на добавленную стоимость за последние два года – на 28,8 %, что наилучшим образом характеризует эффективность работы ФНС России за счет цифровизации налогового контроля. Помимо этого следует назвать еще одну важную причину – восстановление экономики страны после очередного кризиса. Убедительным доказательством этого является сокращение задолженности по налогу на прибыль организаций за последние два года на 22 %, хотя доля убыточных организаций сохраняется на протяжении последних пяти лет на уровне 30 %, что справедливо рассматривается как государственная проблема, в решении которой важно взаимодействие фискальных органов и отраслевых союзов товаропроизводителей [9].

Налоговый кодекс РФ в качестве способов обеспечения добровольного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов относит залог имущества, поручительство и банковскую гарантию; к способам обеспечения принудительного исполнения обязанности по уплате налогов относятся приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств, пени, арест имущества, процедура банкротства.

Наибольшую эффективность дают требования об уплате налога, обеспечившие в 2017-2018 гг. 63 % поступлений налоговой задолженности. Столь высокая результативность этой меры можно объяснить только тем, что эта задолженность была кратковременной, связанной с отсутствием ликвидности на дату уплаты налога. За счет мер принудительного взыскания поступило 37 % налоговой задолженности, в т.ч. за счет денежных средств на счетах налогоплательщика – 25 %, за счет иного имущества налогоплательщика-организации, индивидуального предпринимателя – 10 %, за счет имущества налогоплательщика-физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, – 2 %.

Последовательное применение установленных законодательно мер урегулирования и взыскания налоговой задолженности может длиться до двух лет. Анализируя способы и сроки применения мер принудительного взыскания задолженности, можно утверждать, что они вполне достаточны для урегулирования задолженности. В то же время этого периода достаточно и для налогоплательщика, чтобы вывести активы и денежные средства из бизнеса, т.е. сделать бесполезными законодательно установленные меры урегулирования и взыскания налоговой задолженности.

Для противодействия этому ФНС России в 2015-2016 гг. сформирована правоприменительная практика по во-

просу реализации налоговыми органами обязанности, установленной подпунктом 2 пункта 2 статьи 45 НК РФ, в виде взыскания задолженности в бюджет с основных и (или) зависимых с проверяемыми налогоплательщиками лиц. Так, по ООО «Гурт» (дело № А41-88173/2016), ОАО «ХК Главмосстрой» (дело №А40-190258/2015), ООО «Экспохолод» (дело №А40-227535/2015), ООО «ПК Втормет» (дело №А36-2394/2016), ПАО Социальный КБ Приморья «Примсоцбанк» (дело №А51-4996/2015) удовлетворены требования о взыскании их задолженности с зависимых с ними лиц, в отношении которых установлены факты, свидетельствующие о согласованности их действий, прекращения основным обществом финансово-хозяйственной деятельности и ее перевод на зависимое лицо, переход в его штат сотрудников. Реализация имущества и имущественных прав зависимым лицам привела к невозможности выполнения основным обществом обязанности по уплате налогов. Верховный Суд РФ в Определении от 16.09.2016 № 305-КГ16-6003 по делу №А40-77894/2015 также пришел к выводу, что в случае, когда поведение обществ объективно носит зависимый друг от друга характер, отсутствие признаков субъективной зависимости между данными организациями, в т.ч. по указанным в п.2 ст.105.1 НК РФ критериям в капитале и (или) осуществления руководства деятельностью юридических лиц, не исключает возможность применения п.2 ст.45 НК РФ [10].

Помимо взыскания задолженности с зависимых лиц для налогоплательщиков-организаций с 01.10.2017 г. изменился порядок начисления пени. При наличии неуплаченной суммы налога в течение 30 календарных дней процентная ставка при расчете пени будет равна 1/300 ставки рефинансирования ЦБ РФ. Если же просрочка исполнения налогового обязательства превысит этот срок, то с 31-го дня пени будут рассчитываться исходя из 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ.

При установленной с 10 февраля 2020 г. ставке рефинансирования в размере 6 % цена налоговой задолженности для налогоплательщика выросла с 7,3 % до 14 % в годовом выражении. Тем самым роль пени во взыскании налоговой задолженности усилена, что не замедлило отразиться на ее снижении (ранее в отчетности пени отдельно не выделялась). Так, по данным формы 4-НМ, сумма задолженности перед бюджетом по пеням по состоянию на 01.01.2018 г. в целом по всем группам налогов составила 179 млрд рублей, в том числе 128, 36 и 15 млрд рублей по федеральным, региональным и местным налогам соответственно. На 01.01.2019 г. сумма пени значительно уменьшилась – до 123 млрд рублей, в том числе 90, 22 и 11 млрд рублей по федеральным, региональным и местным налогам соответственно.

Усиление роли пени во взыскании налоговой задолженности путем приближения ее цены к стоимости банковского кредита простимулировало налогоплательщиков к улучшению налоговой дисциплины. В связи с этим предлагается, в отличие от мнения других ученых [11, 12], процентную ставку пени не увеличивать, а, напротив, для добросовестных налогоплательщиков, на протяжении длительного времени своевременно уплачивающих все налоги, предусмотреть предоставление преференций в виде освобождения от уплаты части пени при наступлении просрочки платежа. Например, вследствие кризисных явлений, приводящих к невыполнению налоговых обязательств перед бюджетом, по итогам налогового периода целесообразно производить перерасчет пени в сторону уменьшения налогоплательщикам, добросовестно уплачивавшим все налоги в течение трех лет, предшествующих событию, в порядке, утверждаемом уполномоченным законодателем федеральным органом государственной власти.

В результате совершенствования налогового администрирования, по данным ФНС России, показатель DTI (от англ. debt-to-income ratio, отношение долга к поступлениям) на 01.01.2020 составил 6,1 %, демон-

стрируя уверенную позитивную динамику (Таблица 2). Этот показатель, применяемый в мировой практике и отражающий зрелость и эффективность системы по управлению долгом, целесообразно детализировать с тем, чтобы разделить погашенную задолженность текущего и предыдущих периодов. Такой подход важен для оценки результативности применяемых мер урегулирования и взыскания налоговой задолженности с учетом длительности этого процесса. Очевидно, что в динамике показателя DTI существенный вклад внесен за счет добровольного исполнения налогоплательщиком своих обязательств в полном объеме, т.е. снизилось накопление текущей налоговой задолженности.

Таблица 2 – Эффективность мер урегулирования задолженности* (в процентах)

Мероприятия	На 01.01.2017	На 01.01.2018	На 01.01.2019	На 01.01.2020
Добровольное исполнение налогоплательщиком своих обязательств в полном объеме в результате риск-анализа дистанционного автоматизированного контроля без назначения проверок	20,0	20,0	27,0	38,0
Показатель DTI	9,8	9,2	8,0	6,1
Поступление налоговой задолженности в результате согласительных (примирительных - добровольное погашение, мировые соглашения) процедур (к общей сумме поступлений в делах о банкротстве)	41,0	39,1	32,4	36,0

*Составлено по данным ФНС России [13]

Для противодействия использованию процедур банкротства в целях уклонения от уплаты налогов ФНС России усилена роль механизма согласительных (примирительных) процедур, направленных на погашение накопленной налоговой задолженности в рассрочку, сохранение бизнеса и рабочих мест. Такая политика соответствует современной мировой практике налогового администрирования, которая определена Организацией экономического сотрудничества и развития как стремление к справедливости в отношениях государства и налогоплательщиков [14].

Организация экономического сотрудничества и развития регулярно обобщает нововведения в налоговом администрировании, появление которых определяется широким использованием цифровых технологий, развитием партнерских отношений между налоговой службой и налогоплательщиками. Так, в Испании 1 июля 2017 года вступила в силу важная модификация администрирования налога на добавленную стоимость: так называемое «немедленное предоставление информации», что привело к радикальному изменению управления этим налогом. Организации, ежемесячно представляющие декларации по НДС, должны вести свои книги учета налога в электронном офисе Испанского налогового агентства через онлайн-отправку счета-фактуры. В ней подробнее, чем прежде, отражаются все детали проведенной операции на основе их классификации: облагается ли она НДС, применяется ли какое-либо освобождение, тип счета-фактуры (полный, упрощенный или измененный) и др.

Вся эта информация регистрируется с использованием специальных полей при заполнении документа, что для компаний означает необходимость совершенного знания системы и самого налога, чтобы не допускать ошибок. Для их недопущения Испанское налоговое агентство, осознавая сложность системы, провело масштабную информационную кампанию: консультации с компаниями-участниками пилотного проекта, создание ссылок на информацию на своем веб-сайте, в том числе на более чем 100 часто задаваемых вопросов, введение нового почтового ящика, на который компании могли бы направлять свои запросы. На них первоначально отвечали специалисты агентства, но в преддверии распространения нового правила на всех налогоплательщиков был сделан выбор в пользу искусственного интеллекта. Это позволило удовлетворить спрос на информацию автоматически, а высококвалифицированный персонал решал более сложные задачи – уточнял нормативное регулирование, проводил встречи с представителями деловых кругов и др.

Австралийское налоговое управление разработало многочисленные инновационные программы разрешения споров для улучшения представлений налогоплательщиков о справедливости и практике рассмотрения сложных вопросов. В случае несогласия налогоплательщика с позицией налогового управления в рамках досудебного урегулирования спор рассматривается по существу в Административном апелляционном суде Австралии. Этот суд был сформирован в 2013 году в целях обеспечения большего разделения полномочий между функциями административного контроля налогового управления и независимого рассмотрения налоговых споров. Причем, Федеральный суд сосредоточил внимание на более широком учете обстоятельств налогоплательщиков, в т.ч. предоставляет ряд бесплатных услуг для оказания помощи налогоплательщикам, оказавшихся в сложной ситуации по личным обстоятельствам, назначает независимый аудиторский анализ позиций по определенным классам налогоплательщиков и расчетов налогового управления. Эти меры дают обществу гарантии справедливости.

Российская практика досудебного урегулирования спорных вопросов с налогоплательщиком аналогична мировому опыту. В нашей стране доля удовлетворенных жалоб в рамках досудебного урегулирования в 2019 г. составила 29 % [13], остальные налогоплательщики имеют право обратиться в суд. Поэтому запрос на справедливость в решении налоговых споров велик.

ВЫВОДЫ

Налоговое администрирование в Российской Федерации благодаря повышению эффективности деятельности налоговой службы достигло того рубежа, когда неотвратимость наказания нарушителей законодательства должна быть дополнена регуляторными мерами, смягчающими ограничения в деятельности добросовестных налогоплательщиков, которые по независящим от них причинам допустили возникновение задолженности. Запрос на справедливость определяется еще и тем, что повышение эффективности контрольной работы налоговых органов неизбежно приводит к повышению налоговой нагрузки, в т.ч. на добросовестных налогоплательщиков. Например, в тех случаях, когда они в добровольном порядке фактически исполняют налоговую обязанность по налогу на добавленную стоимость за своих контрагентов. Этот аспект налогового администрирования требует глубокого анализа, в частности, были ли меры принудительного взыскания такой задолженности с контрагента достаточными и своевременными. В дальнейшем разъяснительная и информационно-аналитическая работа по новым направлениям развития налоговой системы и налогового администрирования должна быть существенно усилена.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов: утв. Минфином России // <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71966310/>
2. Комарова Е.И., Троянская М.А. Направления реформирования порядка взимания и возмещения НДС // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2019. № 3 (28). С. 188-192.
3. Карпова О.М., Майбутов И.А. Трансформации налога на добавленную стоимость в условиях форсированной цифровизации российской экономики // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 7-19.
4. Гашенко И.В., Оробинская И.В., Зима Ю.С. Достижение эффективности налогового администрирования НДС в условиях автоматизации и цифровизации налоговых процессов // Налоги и налогообложение. 2019. № 11. С. 1-7.
5. Куринной Д.В. Классификация и структура налоговой задолженности // Сибирский экономический вестник. 2016. № 3. С. 50-62.
6. Алиев Б.Х., Казимагомедова З.А., Велиев М., Анхаева А.А. Совершенствование контрольной работы налоговых органов по исчислению и взиманию налоговых платежей в РФ // Фундаментальные исследования. 2016. № 9. С. 102-106.
7. О состоянии делового климата в России в 2018 году: доклад РСПП // <http://media.rspp.ru/document/1/6/f/6f344ccbe128406192e0548516b4f9eb.pdf>
8. Окунь А.С., Васюта Е.А. Налоговая задолженность как угро-

за финансовой безопасности государства: методологический аспект // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2016. № 1. С. 98-115.

9. Балтина А.М., Комарова Е.И. Снижение убыточности российских организаций как государственная проблема // Фундаментальные исследования. 2018. № 12-2. С. 218-222.

10. Карпотека арбитражных дел // <http://kad.arbitr.ru/>

11. Завгородняя Л.В. Правовая характеристика пени как способа обеспечения обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов // Северо-Кавказский юридический вестник. 2017. № 3. С. 134-139.

12. Карпов Э.С. О некоторых аспектах правового регулирования пени как способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов // В сборнике: Актуальные проблемы совершенствования законодательства и правоприменения. Материалы VI международной научно-практической конференции. Евразийский научно-исследовательский институт проблем права. 2016. С. 42-46.

13. Итоги деятельности ФНС России за 2019 г. // https://www.nalog.ru/rn56/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#31

14. Tax Administration 2019. Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies // https://oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en#page1

Статья поступила в редакцию 24.03.2020

Статья принята к публикации 27.05.2020