

**Зеленская Валерия Александровна**

специалист по налогообложению

ООО «Пятый океан»

г. Владивосток, Приморский край

## **ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РАМКАХ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ**

*Аннотация:* в работе рассмотрено налоговое администрирование, которое, представляя собой одну из важнейших управленческих функций государственных органов, осуществляется с использованием установленных законодательных норм. К компетенции налогового администрирования относятся регистрация налогоплательщиков, постановка их на налоговый учет, обращение при необходимости в арбитражный суд в качестве инициатора начала процедуры банкротства предприятий, неспособных своевременно уплачивать налоги, а также их реорганизации.

*Ключевые слова:* налоговое администрирование, специальные налоговые режимы, налоговый контроль, налоговые льготы, налоговая нагрузка.

Администрирование налогов на практике выполняется в двух ипостасях: добровольной и принудительной. В первом случае создаются организационные и информационные условия для выполнения субъектом налоговых обязательств, а во втором – обеспечивается система мер привлечения субъекта к ответственности за налоговые правонарушения (за неуплату или уплату не в полном объеме, за нарушения по срокам уплаты). Эффективность фискального режима налогового администрирования заключается в недопущении ситуации, требующей применения принудительных мер взыскания задолженности по налогам.

Процесс налогового контроля не должен жестко зависеть от воздействия плановых показателей сбора налогов, но ориентироваться на эти показатели необходимо.

Одной из задач налогового администрирования является предотвращение уклонения от уплаты налогов и сокрытия налоговой базы для их расчетов. Эту задачу в большем объеме решают налоговые органы на местах во главе с ФНС РФ, в меньшем объеме участвуют в решении этой задачи МФ РФ и Федеральная таможенная служба РФ. В целом, деятельность указанных уполномоченных органов управления направлена на осуществление контроля по соблюдению налогового законодательства всеми участниками налоговых отношений, т.е. устранению их налоговых рисков.

В налоговом администрировании используются и другие действия для решения задачи минимизации налоговых рисков. Осуществляется контроль соблюдения законодательно закрепленных правовых основ не только налогоплательщиками, но и налоговыми органами. Параллельно отслеживается организационно-методическое и аналитическое обеспечение контрольных процедур.

Безусловно, первое место среди перечисленных задач занимает контроль соблюдения законодательно закрепленных правовых основ налогоплательщиками, на этом основывается фискальный эффект налогового администрирования. В решении данной задачи проявляется механизм финансового взаимодействия государства и налогоплательщиков. По сути, это механизм принуждения, исходящий из законодательно утвержденной обязанности уплаты налога. Любые налоги являются расходами для предприятия, уменьшающими его чистый финансовый результат, представляют собой отвлечение средств, которые можно было бы направить на развитие, а потому речь здесь идет не о добровольности, а о законодательно установленной объективной необходимости осуществления расходов по уплате налогов. Механизм принуждения всегда включает в себя силовой карательный аспект, в данном случае, наказания административного и уголовного характера за налоговые правонарушения [1].

Совершенствование мер налогового администрирования в плане контроля должно сочетаться с появлением стимулов для предпринимателя к своевременным платежам налогов в полном объеме. В этом состоит основное направление

совершенствования системы налоговых отношений для решения проблемы низкой собираемости налогов. Не редко эту проблему пытались решить путем ужесточения мер налогового администрирования. Но этот не популярный метод к нужным результатам так и не привел.

Популярным методом можно назвать снижение налоговой нагрузки, например, за счет введения специальных налоговых режимов с сокращением числа дополнительных налогов. Налоговый механизм таким образом совершенствуется, но важность процедур контроля не только не снижается, но и возрастает как показала практика налогообложения в последние годы.

Особенность налогового контроля субъектов, применяющих специальные налоговые режимы, заключается в их особом налоговом статусе, априори дающем право на более щадящий режим налогообложения, что характерно как для России, так и других стран с переходной экономикой.

Так, например, исследуя один из специальных налоговых режимов, установленных гл. 26.2 НК РФ – «Упрощенная система налогообложения», мы четко видим перечень предприятий и организаций, лишенных возможности использования данного налогового режима. Это касается производителей подакцизной продукции, предприятий игорного бизнеса, а также организаций, имеющих филиалы и (или) представительства, банков, страховщиков и некоторых других субъектов предпринимательства. Все остальные организации и предприниматели должны соответствовать по ст. 346.12 НК РФ определенным критериям.



Рис. 1. Критерии СНР согласно ст. 346.12 НК РФ

При нарушении вышеуказанных условий, налогоплательщик считается перешедшим на общий режим налогообложения с начала того квартала, в котором было допущено такое нарушение. Следовательно, ему необходимо уплатить все налоги и представить отчетность по общей системе налогообложения, а также восстановить налоговую и бухгалтерскую отчетность, что на практике осуществить невозможно, поскольку требует дополнительных трудоемких затрат. Посредством приемов и методов налогового контроля данная ситуация должна быть предупреждена и решена [4].

Несомненно, одной из важнейших задач органов налогового администрирования является улучшение их деятельности, направленной на формирование четких процедур и построение прозрачной и оптимальной схемы налогового процесса, функционирование которого не должно зависеть от плановых показателей по сбору налогов.

По структурным и объемным параметрам СНР в бюджетной и налоговой системах России, установлено явное доминирование УСН, ЕНВД и ЕСХН – соответственно 17,9%, 7,9%, 7,4%.

Проблемой применения УСН является то, что согласно п. 6 ст. 346.18 налогоплательщик, применяющий в качестве объекта налогообложения доходы,

уменьшенные на величину произведенных расходов (ст. 346.15), на практике стремится увеличить свои расходы максимально (до 93%) и уплачивает минимальный налог, установленный законодательством в размере 1% от полученных доходов, что влияет на поступление платежей в бюджет. В работе предложена нейтрализация либеральной ставки минимального налога УСН двумя вариантами. Первый, внести в гл. 26.2 НК РФ положение, устанавливающее сумму произведенных налогоплательщиком расходов при применении объекта налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов, не выше 80% от общего объема полученных доходов за налоговый период, так как произведенные расчеты доказывают, что сумма расходов, превышающая 80%), приближает сумму исчисляемого налога к минимальному размеру. Вторым вариантом, является увеличение ставки минимального налога до 3%<sup>></sup>, что будет способствовать росту налоговых поступлений в бюджет.

Несмотря на огромный законотворческий процесс, дискуссии и тенденции по применению СНР, они все-таки не решают полностью одной из главных задач, стоящих перед ними – максимального охвата налогообложением всех видов и форм доходов россиян.

Период действия налоговой льготы должен иметь свой предел, который определяется достижением поставленной при ее введении цели исходя из интересов государства и общества. В противном случае налоговые льготы становятся просто безвозмездным финансированием за счет бюджетной системы.

Примером такого подхода могло бы служить освобождение от налогообложения необходимого минимума доходов, предоставляемое в виде налоговых вычетов при исчислении и уплате налога на доходы физических лиц. И хотя суммы действующих в настоящее время стандартных налоговых вычетов по этому налогу заслуживают жесткой критики, сам механизм правильный: по достижении определенного (достаточного) уровня дохода налогообложение возобновляется, что в полной мере соответствует концепции справедливости в ее связи с экономической эффективностью.

Для юридических лиц, по мнению авторов, более приемлема другая конструкция, когда предел налоговой льготы определяется не столько объемом доходов, сколько произведенными расходами, например, в связи с применением метода ускоренной амортизации. Кроме того, с целью стимулирования инвестиций в основной капитал наиболее значимых для государства отраслей экономики может вводиться налоговая льгота в отношении средств, направляемых в фонд накопления для финансирования закупок оборудования. Данная практика позволит контролировать выпадающие доходы бюджета в виде налоговых льгот [3].

При введении налоговых льгот в отношении определенных видов доходов, по мнению авторов, необходимо устанавливать предел (maximum), по достижении которого налоговая льгота перестает действовать. Данный механизм позволит избежать как несправедливости в применении налоговой льготы налогоплательщиками, налоговая способность которых увеличилась, так и предоставления налоговой льготы в ущерб интересам общества и государства. Наиболее простой, а следовательно, удобной с точки зрения налогового администрирования является конструкция по предоставлению налоговых льгот в рамках осуществления расходов, нацеленных на определенные экономические результаты.

Обратимся далее к феномену пользователей специальных налоговых режимов. Как известно, последние предусматривают особый, как правило, упрощенный порядок определения элементов налогообложения, а также определенные налоговые преференции в виде освобождения от обязанности по уплате отдельных налогов. С точки зрения реализации концепции справедливости специальные налоговые режимы должны применяться ограниченным кругом налогоплательщиков, налоговоспособность которых не позволяет уплачивать налоги на общих основаниях.

Вместе с тем есть и другая сторона медали. Нередко специальные налоговые режимы используются вразрез не только с концепцией справедливости, но и с принципом экономической эффективности.

Так, с целью снижения налогового бремени для малого бизнеса в НК РФ введены налоговые режимы, предназначенные специально для этой группы налогоплательщиков. Сама эта идея облегчения налогового бремени для данной категории полностью согласуется с концепцией справедливости в ее вертикальной составляющей. Однако законодатель не предусмотрел надлежащей защиты от злоупотреблений льготными условиями. Например, в тех многочисленных случаях, когда УСН используется для почти легальной минимизации налогообложения далеко «не малого» бизнеса путем его искусственного дробления на множество юридических лиц с целью «подгонки» необходимых показателей под пороговые значения специального режима. Такая практика получила довольно широкое развитие и в так называемых холдинговых структурах.

В теории налогообложения справедливость по вертикали предполагает, что индивиды, обладающие различной платежеспособностью, должны находиться в равной налоговой позиции, но для обеспечения этого равенства на них следует налагать различающиеся налоговые обязательства.

Пороговое значение показателя доходов для применения упрощенной системы налогообложения, определенное *ст. 346.13* НК РФ (не более 60 млн руб.), рассчитано только на микропредприятия, а малые и средние предприятия обязаны уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Несложные арифметические вычисления позволяют определить налоговую экономию в результате «оптимизации» налоговой нагрузки с использованием упрощенной системы налогообложения. Разница в процентных ставках по сравнению с налогом на прибыль организаций составит 14 пунктов при применении объекта налогообложения в виде доходов и 5 пунктов при применении объекта налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов (без учета дифференциации налоговых ставок, установленной в отдельных субъектах РФ). Кроме того, пользователь упрощенной системы налогообложения не заплатит в

бюджет НДС (кроме НДС, уплачиваемого при пересечении таможенной границы), и налог на имущество организаций. Также пользователи упрощенной системы налогообложения существенно сэкономят на страховых взносах [2].

Таблица 1

Сравнение тарифов страховых взносов для плательщиков, находящихся на общей системе налогообложения и на УСН, установленные на периоды с 2015 г.

| Режим налогообложения              | Пенсионный фонд РФ (ПФР)   | Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ) | Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС) | Итого |
|------------------------------------|--|--|---|-------|
| Общая система налогообложения      | 22% (в пределах установленной предельной величины базы)                            | 2,9%                                     | 5,1%  | 30%   |
| Упрощенная система налогообложения | 20% (по основному виду деятельности, указанному в п. 8 ч. 1 ст. 58 Закона №212-ФЗ) | 0,0%                                     | 0,0%  | 20%   |

В таблице приведены ставки взносов в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов, равной 711 тыс. руб., на период 2015–2017 гг.

Таким образом, на сегодняшний день вполне легальным способом можно достичь существенной экономии на налогах и страховых взносах.

По мнению автора, в данном случае имеет место использование упрощенной системы налогообложения с целью минимизации налогообложения. Данное обстоятельство не только наносит ущерб бюджету страны, но и подрывает саму идею поддержки малого бизнеса путем предоставления преференциальных налоговых режимов. В результате реальные микропредприятия проигрывают в конкуренции с бизнесом, имеющим достаточные средства для дальнейшего своего развития и использующим специальный налоговый режим как средство получения дополнительной прибыли в виде неуплаченных налогов.

В результате направленный на смягчение налоговой нагрузки микропредприятия как субъекта, менее способного к уплате налогов, преференциальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения реализуется в настоящее время формально юридически, т.е. исходя из показателей отчетности юридического лица, не принимая во внимание аффилированность юридических лиц, дробление бизнеса и др. приемы налогового планирования. Преференциальный налоговый режим, предусмотренный для поддержки субъекта, менее способного к уплате налогов, таким образом компрометируется.

Известно, что юридическое лицо – это иногда не более чем юридическая фикция, предназначенная в том числе и для ограничения имущественной ответственности. По действующему российскому гражданскому законодательству юридическое лицо может быть создано при минимальном размере уставного капитала в 10 тыс. руб., формируемого при этом буквально за счет любого имущества. Институт юридического лица, и это не секрет, часто используется главным образом для применения специальных налоговых режимов вне связи с реальным экономическим значением и весом фирмы как экономического субъекта с целью минимизации налогов.

Полагаем, что для устранения такого пробела в законодательство о налогах и сборах РФ необходимо ввести определение «пользователь специального налогового режима», под которым следует понимать юридическое лицо, использующее специальный налоговый режим с целью минимизации налогов. Такое юридическое лицо обязано уплачивать налоги в соответствии с реальными масштабами бизнеса, а не показателями налоговой отчетности юридических лиц, входящих в структуру этого бизнеса. Налоговая отчетность в данном случае отражает показатели одного из многих юридических лиц, аффилированных между собой и представляющих, по существу, единую компанию, поскольку управление ею осуществляется из единого центра в интересах определенного круга лиц (или одного лица).

На сегодняшний день отсутствуют реальные рычаги предотвращения злоупотреблений специальными налоговыми режимами. Введение понятия «пользователь специальным налоговым режимом», который будет обязан платить налоги «на общих основаниях», позволит защитить интересы реальных микропредприятий и восстановить налоговую справедливость.

### ***Список литературы***

1. Корень А.В. Механизмы и направления налогового планирования в малом бизнесе / А.В. Корень, Р.И. Лещенко // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – №3. – С. 361.

2. Самсонова И.А. Налоговая грамотность населения как способ защиты финансовых интересов граждан / И.А. Самсонова, Е.Н. Смольянинова, В.С. Просалова // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. – 2010. – №5. – С. 82–88.

3. Леликова Н.А. Оценка тенденций применения специальных налоговых режимов в России / Н.А. Леликова, Е.В. Конвисарова // Современные проблемы науки и образования. – 2015. – №1–1. – С. 618.

4. Чие Е.Э. Анализ направлений эффективного использования упрощённой системы налогообложения / Е.Э. Чие, А.В. Корень // Современные научные исследования и инновации. – 2014. – №5–2 (37). – С. 6.