

Ирина БУКИНА

ОПЫТ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ЗА РУБЕЖОМ

В статье рассматриваются основные проблемы и подходы к оценке эффективности налогового администрирования в развитых странах. Особое внимание уделяется практике внедрения стратегического планирования и бюджетирования, ориентированного на результат. На основе анализа зарубежного опыта предлагаются некоторые направления совершенствования системы налогового администрирования в России.

Ключевые слова: налоговое администрирование, налоговый потенциал, налоговый разрыв, эффективность бюджетных расходов

В условиях хронических бюджетных дефицитов и высокого уровня государственного долга в большинстве развитых стран остро стоит проблема сокращения бюджетных расходов. В то же время высокий уровень благосостояния и развития гражданского общества обуславливают соответствующие требования к качеству предоставляемых услуг. Одним из современных направлений решения этой задачи является заимствование успешных практик из бизнеса. Одной из таких практик является проведение многими странами ОЭСР комплексных реформ государственного и муниципального управления, направленных на внедрение системы стратегического планирования, бюджетирования и управления, ориентированного на результат. Аналогичные новации реализуются и в системе налогового администрирования.

Современные задачи налогового администрирования

Ориентация стран ОЭСР на повышение эффективности использования бюджетных средств потребовала серьезного реформирования сферы налогового администрирования. Работу налоговых служб стараются оптимизировать так, чтобы налоговый процесс имел максимальную эффективность, выражающуюся не только в росте налоговых поступлений, но и в создании режима наибольшего благоприятствования добросовестным налогоплательщикам.

В этой связи стратегическое планирование и управление по результатам становятся *концептуальной основой* управления налоговыми органами и системы налогового администрирования в целом. На практике

это направление реализуется на всех уровнях и во всех сферах управления: начиная с изменения организационной формы налоговой службы (или всей системы налоговых органов) и перестраивания ее внутренней структуры, заканчивая порядком предоставления отчетности и формированием комплекса показателей оценки эффективности ее деятельности.

Так, в наиболее развитых странах происходит выделение налоговых служб в условно-автономную единицу с советом управляющих (*semi-autonomus body with board*). Контроль над ней (хотя подчиненность налоговой службы министерству финансов или казначейству сохраняется) осуществляется специальным советом управляющих и экспертов (наблюдательным советом). В их числе могут быть не только представители правительства страны, но и в некоторых случаях частные лица, не связанные непосредственно с системой государственного управления¹. В итоге, деятельность налоговых органов становится публичной, а осуществление общественного контроля выходит из сферы общих рассуждений в практическую плоскость.

Обусловлена необходимость такой открытости тем, что внедрение методов бюджетирования, ориентированного на результат, требует перехода к практике оценки итогов работы налоговых органов не только с позиции пополнения бюджета, собираемости налогов и сборов и т.п., но и *качества управления системой налоговых органов*. Кроме того, система налогового администрирования объективно трансформируется вследствие развития информационных технологий. Активно внедряются системы управления базами данных и интерактивные сервисы. В большинстве развитых стран распространена подача налоговой отчетности в электронном виде, использование онлайн сервисов для информирования налогоплательщиков, подачи заявлений, регистрации, заполнения налоговых деклараций и т.п.².

Можно отметить и такое направление, как передача некоторых функций налоговых органов частным структурам. Кроме таких, закрепившихся в широкой практике действий, как сбор налогов через привлечение услуг частных банков и использование контрольной работы независимых аудиторов, активизируется практика *привлечения услуг частных фирм* для разработки компьютерного обеспечения работы налоговых органов и обработки больших массивов данных. Нередко частные структуры используются для целей выполнения отдельных работ в контрольной деятельности (например, передача функций сбора задолженности коллекторским агентствам)³.

¹ Например, в состав директоров, принимающих участие только в стратегическом управлении налоговой службой Великобритании (Службой внутренних доходов и таможенных пошлин), входят: директор по информационным технологиям, директор начальной школы, налоговые консультанты и т.п. (см.: Официальный сайт налоговой службы Великобритании / URL: <http://www.hmrc.gov.uk/governance/non-exec.htm#hodkinson> [дата обращения: 01.11.2012]).

² Например, на официальном сайте Службы внутренних доходов и таможенных сборов Великобритании есть специальный раздел онлайн сервисов, которые позволяют налогоплательщикам заполнять декларации в электронном виде, получать информацию о порядке заполнения декларации, ставках и прочих условиях налогообложения, подавать заявления на вычеты и пр.

³ Так, в системе государственного управления США активное применение практики привлечения частных фирм было связано с принятием в 1983 г. документа о привлечении

Еще одной характеристикой современного налогового администрирования является международное сотрудничество налоговых органов стран. Оно осуществляется в различных формах – от разовых или периодических консультаций и взаимного обмена информацией об изменениях налогового законодательства до заключения долгосрочных налоговых соглашений и перехода к полномасштабной налоговой гармонизации⁴.

Итак, система налогового администрирования в развитых странах качественно меняется, используя новые механизмы и практики, в т.ч. заимствованные из корпоративного опыта. Однако все они вызваны к жизни двумя общими задачами реформирования деятельности налоговых органов экономически развитых государств: *совершенствование налогового администрирования и повышение эффективности бюджетных расходов*. Решение указанных задач осуществляется в рамках четырех базовых направлений развития налогового администрирования.

Первое направление. Оптимизация процесса управления, повышение его эффективности; внедрение прогрессивных корпоративных методов стратегического управления и планирования.

Второе направление. Активное использование информационных технологий, для совершенствования налогового контроля, системы информирования налогоплательщиков, в итоге, повышения производительности инспекторов.

Третье направление. Привлечение частного сектора к выполнению отдельных функций налоговых органов.

Четвертое направление. Международное сотрудничество налоговых служб.

Реализация названных направлений определяется уровнем развития основных институтов общества. Интеграция корпоративных методов управления в систему государственной власти может носить неискажающий характер в том случае, если система государственного управления *институционально и технологически готова к таким изменениям*.

Риски в системе налогового администрирования

Современное сверхдинамичное развитие экономики и техники сопровождается значительными рисками, от которых не застрахованы самые эффективно функционирующие налоговые службы. С точки зрения налоговых органов налоговые риски – это негативные последствия для доходной части бюджета, вследствие неполучения запланированного уровня налоговых поступлений. В практике зарубежных стран они часто обозначаются как «риски недобросовестного поведения» (*compliance risk*), включающие вероятность нарушения обязанностей налогоплательщика, приводящих к финансовым потерям для бюджета и ухудшению показателей работы налоговых органов. Такие риски можно разделить на четыре группы:

коммерческих организаций к обеспечению министерств и ведомств товарами и услугами, выполнению определенных работ. В рамках установленного данным документом порядка налоговая служба США (Служба внутренних доходов) передает часть своих работ привлекаемым на конкурсной основе коммерческим предприятиям.

⁴ Последнее особенно характерно для стран Евросоюза и стран – членов ОЭСР.

- риски, связанные с регистрацией плательщика;
- риски, связанные с ведением налогового учета;
- риски подготовки и предоставления налоговой отчетности;
- риски несвоевременной уплаты налогов и сборов.

Очевидно, что налоговые риски для налогоплательщиков и налоговые риски для налоговых органов во многом являются зеркальным отображением друг друга. Действия, которые предпринимают налогоплательщики для снижения своих налоговых обязательств, повышают риски недобросовестного поведения с точки зрения налоговых органов. Напротив, чем эффективнее работа налоговых органов по предотвращению недобросовестного поведения, тем выше риски для налогоплательщиков, стремящихся любыми способами снизить свои налоговые обязательства.

Наибольшая вероятность «рисков недобросовестного поведения» в развитых странах связана с использованием низконалоговых юрисдикций (в т.ч. офшоров), с злоупотреблением использованием договоров об избежании двойного налогообложения, применением трансфертного ценообразования. Зачастую компании задействуют все эти способы в схемах налогового планирования, приводящего к потерям бюджета. Именно этот вид налоговых рисков побуждает налоговые службы стран *к активному взаимодействию и сотрудничеству* в целях борьбы с недобросовестными налогоплательщиками.

Повышение прозрачности администрирования и ужесточение контроля за расходованием бюджетных средств существенно снижает коррупционную составляющую. Автоматизация же многих рутинных процессов по сбору и обработке информации снижает риски человеческих ошибок, позволяя реализовать сложные алгоритмы выявления случаев намеренного сокрытия доходов и занижения налоговых обязательств и (в целом) повышая эффективность предварительных методов налогового контроля. В свою очередь, *главенство закона* при условии его соответствия текущей ситуации, приоритетам и задачам развития общества; система норм и ценностей, поддерживающая добросовестное поведение (*compliance*) всех субъектов социально-экономической жизни, являются институциональной основой, позволяющей реализовать обозначенные направления развития систем налогового администрирования в зарубежных странах.

Проблемы оценки эффективности налогового администрирования

Управление по результатам, взятое за основу современного стратегического управления органами власти (в т.ч. налоговыми органами), предполагает повышение эффективности работы оперативных единиц (субъектов бюджетного планирования) путем увязки бюджетных расходов с функциями субъектов бюджетного планирования. И здесь не обойтись без использования *количественных показателей* результатов и затрат на стимулирование роста эффективности деятельности государственных органов и их отдельных подразделений.

Успех внедрения системы бюджетирования, ориентированного на результат, определяется качеством формулирования целей и задач, выделения функций субъекта бюджетного планирования, четкими количественными и качественными показателями результатов, соответствующих достижению поставленных целей. Это также ведет к необходимости разработки комплекса количественных параметров (индикаторов), позволяющих оценивать результативность бюджетных расходов, связанных с оказанием той или иной государственной услуги.

Планирование деятельности налоговых органов в развитых странах начинается с определения целей и задач, установления количественных и *качественных* индикаторов их достижения. Поэтому, в подавляющем большинстве стран, при планировании деятельности налоговых органов, помимо достижения определенного уровня налоговых поступлений, ставятся такие задачи, как:

- снижение затрат на администрирование;
- снижение административных барьеров;
- улучшение показателей удовлетворенности налогоплательщиков;
- сокращение показателя задолженности по уплате налогов и сборов на конец года и т.д.⁵

Как правило, эти цели формулируются центральным аппаратом правительства или министерством финансов, которые и осуществляют контроль за их достижением. Для этого практически во всех странах практикуется формирование *стратегических среднесрочных планов*, в рамках которых поставленные цели, для обеспечения их гибкости и *преemptивности*, имеют определенную иерархию и разбивку по годам. Это позволяет повысить эффективность деятельности органов государственной власти, усилить контроль за этими органами, совершенствовать бюджетный процесс и повысить прозрачность работы органов государственной власти.

Важным моментом является *публичность планов и отчетов об их исполнении*. Лишь в 6 из 49 рассмотренных специалистами ОЭСР стран эти документы не публикуются в открытом доступе (*в т.ч. в России*)⁶. Как правило, план и отчет о деятельности налоговых органов доступны на официальном сайте. В таком документе обязательно представлена информация о миссии, видении, стратегических целях и задачах, стоящих перед налоговыми органами. Здесь же даны ключевые индикаторы результатов деятельности налоговых органов и критерии их оценки.

Публичный отчет налоговых органов не только дает общее представление об их деятельности, но и информирует о причинах изменения планов или достижения иных значений контрольных показателей, чем планировалось. Интересно, что цели публичного отчета налоговых органов во многом аналогичны тем, которые ставятся при публикации отчетности акционерных обществ: прозрачность; информирование акционеров и потенциальных инвесторов о планах; создание позитивного общественного мнения.

⁵ Tax Administration in OECD (2010). P. 72–73.

⁶ Там же. P. 74.

Отметим и то, что многие показатели оценки результативности и качества работы налоговых органов, планируемые ежегодно, были разработаны задолго до внедрения управления по результатам. Такие показатели позволяют контролировать работу налоговых органов и осуществлять более гибкое планирование. От этих показателей часто зависит и система материального стимулирования налоговых инспекторов.

Ключевые показатели достижения конкретной цели в системе управления по результатам должны определяться так, чтобы связывать затраченные ресурсы с полученными результатами. При этом реформы административного управления в развитых странах пошли по пути предоставления большей автономии органам государственного управления, но *при сохранении жесткого контроля* за результатами и эффективностью их деятельности со стороны власти и общества. И здесь построению системы показателей деятельности налоговых органов уделяется особое внимание.

Исторически показатели оценки работы налоговых органов (также как и других служб и ведомств) в первую очередь отражали количественные результаты деятельности (например, число заполненных деклараций, число запросов от налогоплательщиков, количество проведенных проверок и т.п.). Качественные показатели, в силу сложности их измерения, практически не применялись. Однако при переходе к бюджетированию, ориентированному на результат, а также в условиях стремительного развития коммуникационных и компьютерных технологий *использование качественных индикаторов становится все более распространенным*. Зачастую качественные показатели играют более существенную роль, нежели количественные, позволяя охарактеризовать столь «тонкую материю», как отношения налогоплательщиков и налоговых органов.

Серьезным вызовом в построении эффективной системы планирования и бюджетирования является получение надежной, своевременной, *качественной информации*, отвечающей на запросы, которые к ней предъявляются управленцами и обществом. Для этого необходимо успешно пройти три основных этапа ее формирования⁷: постановка целей; формирование надежных показателей деятельности; создание качественной системы сбора информации⁸.

Часто наиболее сложным этапом является формирование надежных и информативных показателей деятельности налоговых органов. Количественные показатели, как правило, установить достаточно просто, но они не всегда отвечают тем результатам, которые ожидают получить в ходе реализации целей и задач налоговых органов. Качественные показатели сложно формализовать. Кроме того, на качественные показатели могут оказывать влияние многие факторы, которые не всегда легко спрогнозировать и обнаружить. Отметим и то, что получение такой ин-

⁷ Там же. Р. 80.

⁸ Отметим, что на каждом из этапов страны могут столкнуться с множеством сложностей. Например, постановка четких целей может провалиться, если нет ясного представления о миссии и ценностях налоговых органов, либо в случае, если миссия и цели налоговых органов противоречат или дублируют миссию и цели других финансовых ведомств.

формации требует создания сложной и дорогостоящей системы сбора данных, поскольку основная масса качественных показателей, используемых для оценки деятельности налоговых органов, предполагает измерение субъективно оцениваемых результатов. Как правило, властей и общество интересуют четыре таких результата.

Первый. Степень добросовестности налогоплательщиков.

Второй. Уровень качества услуг, предоставляемых налогоплательщикам и налоговым специалистам.

Третий. Снижение административной нагрузки на налогоплательщиков.

Четвертый. Уровень удовлетворенности налогоплательщиков деятельностью налоговых органов.

Для их измерения, как правило, используются такие показатели, как:

- показатели добросовестности налогоплательщиков (доля своевременно заполненных и поданных деклараций, доля своевременно и корректно уплаченных налогов и т.п.);
- своевременное предоставление услуг (например, оцениваемое по времени, затраченному налогоплательщиком на получение ответа от инспектора);
- уровень административной нагрузки на налогоплательщиков (обычно рассчитываемый по сумме затрат ресурсов и/или времени на своевременную подачу отчетности и уплату налогов);
- индекс удовлетворенности налогоплательщиков (обычно оцениваемый по опросам налогоплательщиков и налоговых специалистов) и т.д.

Для того чтобы показать, насколько сложно осуществить организацию налогового администрирования на основе перечисленных выше параметров, обратимся к основным плановым и отчетным документам налоговой службы Канады (Канадского агентства доходов).

Миссией Канадского агентства доходов является «администрирование уплаты налогов и предоставление льгот, а также обеспечение соблюдения законодательства от имени государственных властей Канады в целях содействия экономическому развитию и социальному благополучию населения Канады»⁹. Видение службы сформулировано следующим образом: «Канадская служба доходов является надежным администратором налогов, обеспечивая высочайший уровень обслуживания своих клиентов и предлагая своим сотрудникам превосходные возможности для карьерного роста»¹⁰.

Отдельно подчеркиваются такие ценности налоговой службы, как, во-первых, честность (справедливое отношение к налогоплательщикам и объективное применение закона). Во-вторых, профессионализм (достижение высочайших стандартов обслуживания). В-третьих, уважение (неукоснительное соблюдение прав налогоплательщика, сотрудника, человека). В-четвертых, кооперация (партнерское взаимодействие и стремление к достижению общих целей).

⁹ Summary of the Corporate Business Plan – 2011–2012 to 2013–2014/ Canada Revenue Agency (Official Web-site / URL: <http://www.cra-arc.gc.ca> [дата обращения: 25.01.2012]).

¹⁰ Ibid.

На плановый период 2011–2013 гг. для Канадской службы доходов установлены цели, вполне соответствующие миссии и ценностям службы. В частности, одной из главных является обеспечение добросовестного поведения налогоплательщиков. В качестве ключевых показателей данной цели установлены:

- обращение налогоплательщиков с обжалованиями, отвечающими критериям прозрачности и состоятельности;
- число рабочих дней на рассмотрение дела по обжалованию;
- число обжалований, признанных в течение 48 часов/количество налогоплательщиков, решение по делам которых принято в течение 15 рабочих дней.

Задачами, направленными на достижение поставленной цели, и соответствующим им показателями служит проведение разъяснительных мероприятий (показатели: число целевых групп налогоплательщиков, выделенных для проведения разъяснительных мероприятий; число целевых групп налогоплательщиков, выделенных для проведения разъяснительных мероприятий, которым предложены конкретные технологические решения). На решение этой же задачи направлена оптимизация работы по возмещению переплаченных налогов (показатели: среднее количество рабочих дней, необходимых для рассмотрения дела; соответствие уровня сложности рассматриваемого дела квалификации и опыту налогового инспектора, ответственного за работу по данному делу /в процентах/).

Также сформулированы цели обеспечения соответствия уровня сервиса требованиям клиентов¹¹, совершенствования налогового контроля и пр.

Полагаем, что обилие качественных показателей, в особенности тех, которые измеряют удовлетворенность налогоплательщиков, снижение административной нагрузки и т.п. обусловлено ключевой характеристикой налогового администрирования в развитых странах – *партнерским взаимодействием с налогоплательщиками*. Достижение такого результата, как удовлетворенность налогоплательщиков, часто обеспечивается внедрением стандартов обслуживания, жестко контролируемых на уровне администрации. В 28 из 34 стран ОЭСР, а также в 12 из 15 стран, не являющихся членами ОЭСР, утверждены стандарты предоставления услуг, результат соответствия которым, как правило, публикуется ежегодно в отчетах налоговых органов.

Разработка формальных стандартов в отношении основных услуг по налоговому администрированию¹² – это логичный этап развития налоговых органов, связанного с необходимостью повышения прозрачности их деятельности, усиления подотчетности властям и обществу, с ростом качества и эффективности налогового администрирования. Примеры таких стандартов приведены в *таблице 1*.

¹¹ Здесь в качестве показателей используются, например, доля средств, поступающих на счета в течение 24 часов от платежей, осуществляемых без посредничества электронных сервисов; доля вовремя обработанных деклараций по подоходному налогу; доля вовремя проведенных переоценок налоговых обязательств по запросам налогоплательщиков и т.д.

¹² Например, рассмотрение заявлений на вычеты по подоходному налогу или НДС; консультирование по телефону и электронной почте и т.п.

Т а б л и ц а 1

Стандарты предоставления услуг налоговыми органами

Услуга	Страна	Установленный стандарт
Обработка электронных деклараций по подоходному налогу	Австралия	90% обработанных деклараций в течение 14 дней
	Ирландия	100% – в течение 5 рабочих дней
Обработка бумажных деклараций по подоходному налогу	Ирландия	80% – в течение 10 рабочих дней, 100% – в течение 20 рабочих дней
Обработка деклараций по НДС, требующих возмещения	Австралия	90% обработанных электронных деклараций в течение 14 дней; 85% обработанных бумажных деклараций в течение 14 дней
	Дания	98% – в течение 21 дня
	Франция	80% – в течение 30 дней
Ответы на телефонные запросы налогоплательщиков	Канада	80% звонков обслуживаются при ожидании не более 2 мин.
	Ирландия	50% – в течение 30 секунд; 85% – в течение 3 мин.; 100% – в течение 5 мин.
Постановка на учет вновь созданного юридического лица	США	100% в течение 4 рабочих дней

Источник: Tax Administration in OECD (2010). P. 155.

Как известно, одним из основополагающих принципов налогообложения является *его экономичность* (затраты на сбор налогов относительно доходов от налоговых поступлений). В современной практике налогового администрирования принцип экономичности получил более широкую трактовку. При этом снижение затрат на сбор налогов относительно налоговых поступлений при реализации современных подходов к планированию и бюджетированию *трансформируется в задачу повышения эффективности расходов*.

Приведенная в *таблице 2* информация, характеризующая тренд отношения затрат на налоговое администрирование к чистым налоговым поступлениям, свидетельствует о его неоднозначности.

Из *таблицы 2* следует, что в некоторых странах (Нидерланды, Мексика, Швеция, США, отчасти – Норвегия) наблюдается заметное снижение показателя, что может свидетельствовать о повышении эффективности администрирования. В других – фиксируется рост данного отношения (Австрия). А в Канаде и Великобритании данный показатель остается практически постоянным на протяжении 2001–2009 гг.

Т а б л и ц а 2

Отношение затрат на налоговое администрирование к чистым налоговым поступлениям (ед. затрат на 100 ед. чистых налоговых поступлений)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Австрия	0,71	0,72	0,91	0,78	0,66	0,65	0,64	0,79	0,85
Канада	1,08	1,20	1,33	1,17	1,31	1,35	1,22	1,14	1,33
Мексика	н/д	1,44	1,41	1,29	1,18	1,06	0,90	0,43	0,58
Нидерланды	1,74	1,76	1,39	1,30	1,35	1,15	1,11	0,99	1,11
Норвегия	0,56	0,59	0,59	0,56	0,72	0,71	0,67	0,54	0,50
Швеция	0,55	0,56	0,57	0,59	0,38	0,39	0,41	0,39	0,40
Великобритания	1,06	1,11	1,04	0,97	1,10	1,12	1,10	1,12	1,14
США	0,46	0,52	0,57	0,56	0,52	0,47	0,45	0,49	0,61
Россия	н/д	0,92	1,05						

Источник: Tax Administration in OECD (2010). P. 126.

По России информация получена лишь за 2008 и 2009 гг., когда ее взаимодействие с ОЭСР стало интенсивно развиваться. В этой связи делать вывод о тренде данного показателя преждевременно. При этом рассчитать его на доступных российских данных за предыдущие годы не представляется возможным, т.к. в отчете об исполнении федерального бюджета ведомственная структура расходов дает лишь общее представление о совокупных затратах на все контролирующие органы, подчиняющиеся Министерству финансов, а в отчете о консолидированном бюджете ведомственная структура расходов не отображается. Для сравнения: в США, Великобритании, Канаде и других развитых странах развернутая статистика по бюджету налоговой службы публикуется ежегодно в открытом доступе.

Наблюдаемая в отдельных странах тенденция к снижению отношения затрат на сбор налогов к налоговым поступлениям обусловлена как повышением результативности расходов, так и улучшением ситуации с добросовестным поведением налогоплательщиков, т.е. ростом эффективности налогового администрирования. Тем не менее, имеются и иные факторы, воздействующие на показатель отношения затрат на сбор налогов к налоговым поступлениям.

Например, при увеличении налоговой нагрузки (повышении налоговых ставок и/или сокращении льгот для расширения налогооблагаемой базы) налоговые поступления, при прочих равных условиях, должны возрасти, снизив эффективность налогового администрирования. Аналогичным образом на относительные затраты на налоговое администрирование влияют резкие колебания макроэкономических переменных: темпов экономического роста, инфляции и т.д.¹³

¹³ При оживлении деловой активности и росте производства налоговые доходы автоматически возрастают, что, как правило, улучшает показатели экономичности налогового администрирования. Рост инфляции, особенно сверх ожиданий экономических агентов,

Еще одним фактором, негативно влияющим на экономичность налогового администрирования (как правило, в коротком периоде), служит *аномальный рост расходов налоговых органов*. Его резкое изменение может быть вызвано как непредвиденными убытками вследствие стихийных бедствий, техногенных катастроф, террористических действий и т.п., так и запланированными инвестициями в инфраструктуру и новые технологии. Кроме того, административные затраты существенно возрастают при введении новых и отмене прежних налогов и при проведении налоговых реформ. Произошедшее вследствие этого увеличение затрат, безусловно, снизит рассматриваемое соотношение, но только на коротком временном отрезке. В условиях осуществления инвестиций уже в среднесрочном периоде это соотношение может также резко сократиться, подтверждая факт повышения эффективности работы налоговых органов. Ситуация с осуществлением налоговых реформ далеко не всегда является столь же ясной, поскольку налоговые реформы могут повлиять не только на увеличение затрат налоговых органов, но и на сокращение налоговых поступлений. Более того, в условиях перманентного реформирования налоговой системы уровень затрат на адаптацию к новым условиям налогообложения будет оставаться высоким как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков¹⁴.

Показатель отношения административных затрат к налоговым поступлениям (в силу простоты и очевидности его использования) часто применяется для оценки эффективности налогового администрирования. Но *его использование для данной задачи ограничено*. Дело в том, что объем фактически собранных налоговых поступлений не отражает действительного уровня законопослушности налогоплательщиков, поскольку *не учитывает налогового потенциала*. Налоговый же разрыв (*tax gap*)¹⁵, измеряемый как процентное соотношение между фактически полученными налоговыми доходами и их максимально возможной величиной, характеризует степень законопослушности (добросовестности) экономических агентов, а, следовательно, эффективность налогового администрирования.

При прочих равных условиях, меры, направленные на стимулирование добросовестного поведения (иными словами, повышение эффективности налогового администрирования), будут способствовать снижению относительных затрат на сбор налогов. Ограничения, связанные с использованием данного соотношения, вызывают серьезные искажения в оценке действительной ситуации, что особенно заметно при межстрановых сравнениях.

в первую очередь приведет к повышению расходов на налоговое администрирование, а также может негативно сказаться на регулярности уплаты налогов (налогоплательщики могут затягивать уплату налогов в бюджет с тем, чтобы компенсировать повышение собственных издержек вследствие инфляции). В итоге показатель отношения затрат на сбор налогов к налоговым поступлениям вырастет.

¹⁴ Балацкий Е.В. Налоговые реформы и экономический рост // Проблемы прогнозирования. 2006. № 2. С. 136–144.

¹⁵ Разница между фактически собранной суммой налоговых доходов и максимально возможным (при текущих экономических условиях) уровнем налоговых поступлений в практике налогового администрирования.

Так, этот показатель по странам может принимать равное значение. Однако это совершенно не означает, что страны добились одинакового успеха в изъятии налоговых доходов, соответствующих своему налоговому потенциалу. Например, отношение затрат на налоговое администрирование к чистым налоговым доходам в России и Великобритании примерно равное: в России — около единицы (за 2008–2009 гг.), в Великобритании — чуть более 1,1 (см. табл. 2). Но очевидно, что уровень законопослушности в нашей стране несопоставим с ситуацией в Великобритании.

К сожалению, оценку налогового разрыва на регулярной основе проводят не все страны. Лишь 30% национальных налоговых органов стран ОЭСР указывают об обязанности предоставлять подобную информацию правительству или министерству финансов. И лишь в незначительном числе государств такие оценки получили публичное освещение¹⁶.

В частности, налоговая служба Швеции (Шведское налоговое агентство) проводила оценку налогового разрыва и его структуры на основе значительного массива данных и с использованием различных методик, результаты этих оценок описывались «картой налогового разрыва». Отмечается, что главной причиной подготовки такой «карты» стала подготовка простого и поучительного обзора в целях укрепления внутреннего и внешнего взаимодействия по вопросам налогового администрирования. По результатам оценки в предкризисный период годовой налоговый разрыв составил около 133 млрд шв. крон, или более 4% ВВП¹⁷.

Службой внутренних доходов и таможенных пошлин Великобритании в последние десять лет регулярно публикуются оценки налогового разрыва, в основном в отношении косвенных налогов (НДС и акцизов). В 2009 г. был опубликован отчет, содержащий комплексную оценку налогового разрыва в целом по стране и вышедший вместе с проектом бюджета центрального правительства на очередной период. Сейчас обновление данных происходит ежегодно, поскольку значение налогового разрыва служит одним из основных показателей эффективности налогового администрирования: сокращение налогового разрыва ставится в качестве приоритетных стратегических задач налоговой службы¹⁸.

Выводы для России

В отечественной литературе принято использовать концепцию «налогового потенциала», обычно трактуемого как весь объем финансовых ресурсов, который может быть получен в виде налоговых платежей в соответствии с действующим законодательством¹⁹. Однако в практике управления государственными финансами данное понятие применяется

¹⁶ Tax Administration in OECD (2010). P. 96.

¹⁷ См.: Официальный сайт Шведской налоговой службы / URL: <http://www.skatteverket.se>. (дата обращения: 28.01.2012).

¹⁸ См.: Официальный сайт Службы внутренних доходов Ее Величества. / URL: <http://www.hmrc.gov.uk/about/reports.htm/> (дата обращения: 28.01.2012).

¹⁹ Лыкова Л.Н. Финансовый потенциал субъектов Федерации //Федерализм. 2008. № 3. С. 42.

в весьма узком смысле и ограниченной функциональности. Индекс налогового потенциала используется:

- в сфере бюджетного планирования для целей распределения межбюджетных трансфертов;
- как индикатор качества бюджетного планирования и управления на субфедеральном уровне.

При этом не проводится оценок сумм, *ежегодно не получаемых бюджетом вследствие реализации рисков* недобросовестного поведения налогоплательщиков. В качестве ориентира деятельности Федеральной налоговой службы (далее – ФНС) и ее территориальных подразделений используется преимущественно показатель собираемости налогов, характеризующий только исполнение утвержденного законом о бюджете соответствующего уровня плана налоговых поступлений. Но данный показатель *не позволяет в полной мере оценить эффективность налогового администрирования*, поскольку даже при 100%-ной собираемости налогов значительная часть экономической деятельности может быть полностью скрыта от налогового контроля. Во многом по этой причине объемы неполученных доходов могут оцениваться значительными суммами. Представляется, что для России этот факт особенно актуален, поскольку доля ее теневой экономики оценивается специалистами от 20 до 50% ВВП.

Отметим и то, что в нашей стране в практике налогового администрирования *не применяется формализация отдельных качественных критериев*. Все показатели, используемые для оценки деятельности территориальных подразделений ФНС, исключительно количественные, характеризующие объем налоговых поступлений, задолженность по налогам и сборам, объем доначислений налогов и сборов по результатам проведенных проверок и т.п.²⁰. Несмотря на то что руководством ФНС декларируется подход²¹, направленный на улучшение взаимодействия с налогоплательщиками (в частности, в связи с развитием системы досудебного урегулирования споров, онлайн информирования налогоплательщиков, функции личного кабинета налогоплательщика и т.п.), эти качественные улучшения не находят отражения в конкретных количественных показателях.

Полагаем, что в рассматриваемой сфере нужны более решительные действия, в связи с чем ниже мы обозначим некоторые перспективные направления построения системы оценки эффективности налогового администрирования, которые можно органично включить в российскую практику.

Первое направление. Принцип открытости и доступности экономических результатов деятельности налоговых органов.

Следует перейти к практике ежегодных публичных отчетов, содержащих не просто краткое резюме об объеме поступивших налоговых сумм и некоторых результатах налогового контроля, но и развернутую функциональную структуру расходов, понесенных налоговой службой на осу-

²⁰ Методика оценки деятельности территориальных подразделений ФНС (Приказ ФНС от 15.11.2007 № ММ-4-25/31дсп).

²¹ Концепция по работе с налогоплательщиками / URL:http://www.nalog.ru/mnsrus/adm_regl/concept.

шествие своей деятельности. Данное направление – принципиальная деталь становления и развития гражданской ответственности, один из «кирпичиков» гражданского общества. Кроме того, отчетность, публикуемая в открытом доступе, повышает ответственность налоговых чиновников перед налогоплательщиками и обществом в целом, препятствуя распространению коррупции.

Второе направление. Более широкое формулирование целей и задач деятельности налоговой службы.

Налоговая служба должна ориентироваться не только на фискальный интерес бюджета, но и на общественный интерес. Полагаем, что целями налоговой службы должны быть стимулирование добросовестного поведения налогоплательщиков, повышение качества предоставляемых услуг, снижение числа налоговых споров, снижение налоговых рисков и т.д. При этом показатели оценки достижения поставленных целей и задач должны отражать не только количественные, но и качественные характеристики. В свою очередь качественные показатели непременно должны иметь количественную формализацию (вплоть до таких показателей, как, например, «время, затраченное налогоплательщиком на ожидание ответа инспектора»).

Третье направление. Осуществление оценки налогового потенциала на регулярной основе с целью бюджетного планирования и оценки эффективности налогового администрирования. Следует ориентироваться на то, что в перспективе налоговый потенциал (в виде индекса или показателя налогового разрыва относительно ВВП) станет базовым ориентиром деятельности Федеральной налоговой службы и ее территориальных подразделений.

Налоговое администрирование наиболее эффективно тогда, когда подавляющее большинство налогоплательщиков осведомлено о своих правах и обязанностях, конкретном порядке налогообложения, что позволяет им с минимальными издержками самостоятельно осуществлять расчет и уплату установленных налогов и сборов. В развитых странах пришли к пониманию того, что партнерские взаимоотношения налоговых органов с налогоплательщиками позволяют использовать налоговый потенциал более результативно, чем с помощью исключительно репрессивных административных методов. Именно поэтому на решение задачи по стимулированию добросовестного поведения направлены основные усилия налоговых служб, включая стратегическое планирование, оценку эффективности работы налоговых органов, управление налоговыми рисками, внедрение современных информационных технологий, мотивацию персонала и т.д.

Россия имеет очень скромный опыт налогового администрирования по мировым меркам. Очевидно, что все отмеченные выше задачи не могут быть решены в одночасье. Тем не менее, существует реальная возможность использования передового опыта развитых стран в данной области, который, безусловно, должен быть осмыслен и реализован с учетом отечественных особенностей.