

А. П. Киреенко
кандидат экономических наук, доцент

ОЦЕНКА ИЗДЕРЖЕК НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Функционирование налоговой системы обеспечивается за счет двух видов издержек: издержек на содержание налоговых органов, или издержек налогового администрирования и издержек налогового согласования. В совокупности эти два вида издержек составляют «расходы по эксплуатации» налоговой системы.

Издержки налогового администрирования (ИНА) — это расходы государства на взимание налогов, которые включают в себя: расходы на содержание налоговых органов; расходы на подготовку и принятие налогового законодательства; расходы на содержание других государственных органов, которые связаны с налогообложением и налоговым контролем (арбитражные суды, казначейство и т.д.).

Основную долю ИНА составляют расходы на содержание налоговых органов. Их деятельность связана с большими объемами отчетности, массой расчетов, потоками информации разных ведомств и организаций, массами статистических данных и т.д.

Базовым показателем, характеризующим уровень ИНА, является доля издержек в налоговых доходах, которая может определяться как для определенного налога, так и для всей совокупности налогов. Эта доля может выражаться в процентах или в затратах на сбор 100 единиц налоговых доходов. Показатель доли издержек в налоговых доходах может использоваться для анализа изменения уровня ИНА в отдельной стране или для проведения международных сравнений. Примером таких сравнений может служить анализ уровня ИНА в странах, налоговая система которых ориентирована на налогообложение доходов: США, Япония, Великобритания, Австралия, Канада и Новая Зеландия (табл. 1).

Таблица 1

Расходы на сбор налогов в отдельных странах, в сумме на 100 единиц
налоговых доходов¹

Страна	1988 г.	1989 г.	1990 г.
Великобритания	1,67	1,62	1,61
Новая Зеландия	1,43	1,50	1,63
Канада	1,08	1,17	Нет данных
Австралия	1,03	1,02	1,04
Япония	1,02	0,99	0,95
США	0,54	0,51	0,52

Различия в уровне ИНА разных стран определяются многими факторами, которые можно разделить на две группы:

1. Факторы, не зависящие от налогообложения. В эту группу входят экономические, демографические, политические особенности страны и ее административные традиции, оказывающие влияние на общий уровень издержек государственного управления и соответственно на уровень ИНА. Например, экономический рост и повышение уровня деловой активности приведут к росту налоговых доходов безотносительно усилий налоговых органов и снизят уровень ИНА в налоговых доходах. Инфляция, повышающая доходы от косвенных налогов, также может положительно повлиять на уровень ИНА, но не скажется на эффективности работы налоговых органов.

Кроме того, значительное влияние на уровень ИНА оказывает состав и структура налогоплательщиков. Такие характеристики субъектов налогообложения как: доля самозанятого населения (предпринимателей) в общем количестве налогоплательщиков-физических лиц и доля крупных плательщиков в общем количестве налогоплательщиков-организаций оказывают непосредственное влияние на уровень ИНА. Так, чем выше доля предпринимателей, тем выше издержки на сбор подоходного налога, так как обложение предпринимателей осуществляется на основе декларирования, а налогообложение наемных работников осуществляется путем удержания налогов налоговыми агентами-работодателями, которые и несут большую часть издержек по сбору подоходного налога. Чем выше концентрация налоговых доходов, т. е. доля налогов, уплачиваемых крупными плательщиками в общей сумме налогов, уплачиваемых налогоплательщиками-организациями, тем меньше ИНА, так как гораздо проще собирать налоги с небольшого числа крупных организаций, чем с огромного числа мелких фирм.

2. Факторы, определяемые характеристиками системы налогов. К этой группе факторов относятся:

- уровень налогообложения (налоговая нагрузка) — это один из главных факторов влияющих на уровень ИНА. В странах, где налоги составляют большую долю в ВВП, при прочих равных условиях, ИНА ниже, чем в странах с более низкой долей налогов в ВВП. Поэтому, при отсутствии других изменений в налоговой системе, повышение ставок налогов оказывает положительное влияние на уровень ИНА, — они снижаются относительно налоговых доходов, а снижение ставок налогов, наоборот, повышают относительный уровень ИНА в налоговых доходах.

- структура налогов, т.е. соотношение между различными налогами и видами налогов. В общем случае администрирование прямых налогов на доход (подоходного налога и налога на прибыль) обходится государству

дороже, чем администрирование косвенных налогов на потребление (налога с продаж, акцизов и НДС), хотя в данном случае уровень расходов будет зависеть также от уровня налоговых ставок и сложности построения каждого конкретного налога.

- построение налогов, т. е. порядок определения налоговой базы, наличие налоговых льгот и вычетов. Чем большее количество разных налогов присутствует в налоговой системе, тем сложнее налоговая система и выше ИНА. Значительное влияние на уровень ИНА оказывают налоговые льготы, так как они с одной стороны снижают уровень налоговых доходов государства, а с другой стороны усложняют налоговое администрирование и следовательно повышают ИНА.

- организационные характеристики системы сбора налогов. Уровень ИНА будет в определенной степени зависеть от того, насколько рационально организована система сбора налогов и контроль за соблюдением налогового законодательства. Например, сбор подоходного налога, налога на имущество физических лиц и социальных платежей может осуществляться в разные сроки и по отдельным декларациям, а может быть объединен в единый расчет, в последнем случае ИНА могут существенно снизиться. Такое же влияние на ИНА может оказать переход от индивидуального налогообложения подоходным налогом к совместному налогообложению супружеской пары за счет снижения числа налогоплательщиков. Проведение налоговой реформы, изменение методов налогового администрирования, модернизация налоговых органов также могут оказать влияние на уровень ИНА в определенном периоде времени.

Оценка уровня ИНА в нашей стране связана с рядом трудностей методического характера, обусловленных структурой налоговых доходов и составом органов, участвующих в налогообложении.

1. В составе налоговых доходов консолидированного бюджета значительное место занимают прочие налоги (табл.2).

В составе прочих налогов почти половину составляют налоги на внешнюю торговлю и внешнеэкономические операции, администрирование которых осуществляют таможенные органы. Так, в 2002 г. налоги на внешнюю торговлю и внешнеэкономические операции в консолидированном бюджете составили 324,3 млрд. р., или 3% от ВВП страны. Учитывая значительную долю данного вида налогов, при оценке уровня ИНА следует либо включать в состав издержек расходы на таможенные органы, либо выделять из состава налоговых доходов только налоговые доходы контролируемые МНС.

Таблица 2

Структура налоговых доходов консолидированного бюджета РФ
в 1996–2001 гг., %²

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Налог на прибыль	20,4	17,7	17,6	21,9	23,4	21,9	16,6
Подоходный налог с физических лиц	11,9	12,7	12,7	11,6	10,2	10,9	12,8
Налоги на имущество	7,8	8,0	8,4	5,3	3,8	3,8	4,3
НДС	30,4	30,8	30,2	28,6	26,8	27,2	26,9
Акцизы	11,3	11,5	12,8	10,8	9,7	10,4	9,4
Платежи за пользование природными ресурсами	4,5	6,3	4,0	4,5	4,5	5,8	11,8
Прочие налоги	13,7	13,0	14,3	17,3	21,6	20	18,2

2. Кроме налогов и сборов МНС РФ контролировало поступление в бюджет страны доходов целевых бюджетных и государственных внебюджетных фондов: федерального дорожного фонда (ФДФ) и отчислений в федеральный фонд воспроизводства минерально-сырьевой базы (ФВМСБ). Например, в 2000 г. налоговыми органами в бюджет страны было мобилизовано доходов целевых бюджетных и государственных внебюджетных фондов в сумме 271,6 млрд. р., что составляет около 18% от суммы налогов и сборов, перечисленных за тот же период.

3. Финансирование налоговых органов, таможенных органов и органов налоговой полиции осуществлялось как за счет бюджетных, так и за счет внебюджетных источников. До 1997 г. существовал Централизованный фонд социального развития Государственной налоговой службы РФ доходы которого формировались за счет отчислений от фактических поступлений налогов и платежей в бюджетную систему, а расходы направлялись как на развитие налоговой службы, так и на финансирование судебной системы, космических и военных программ и в фонд развития органов налоговой полиции. С 1997 г. по 2000 г. существовал Межведомственный фонд развития налоговой системы и налоговой службы РФ, из которого финансировалось развитие налоговых органов, органов налоговой полиции, МВД и других государственных органов. В настоящее время, значительная доля расходов таможенных органов покрывается за счет соответствующего фонда развития. Следует также отметить, что на региональном и местном уровнях существует система заключения договоров по стимулированию контрольной работы налоговых органов. Данная система предусматривает дополнительное финансирование налоговых органов на ме-

стном уровне за счет доли доначисленных налогов поступивших в местные бюджеты в результате налоговых проверок. Кроме того, развитие и реформирование налоговых органов России осуществлялось при поддержке Международного валютного фонда (МВФ) и Мирового банка реконструкции и развития (МБРР). Например, сумма займа у Всемирного Банка на программу модернизации налоговых органов в 1997–2000 гг. составляла 16,8 млн. долл. США. Такая сложная система финансирования налоговых органов затрудняет анализ ИНА.

4. Анализ ИНА в нашей стране за период 1993–1998 гг. сложно провести из-за отсутствия сопоставимых данных. Во-первых, в 1993–1996 гг. данные о расходах бюджета на финансирование налоговых органов включались в общую сумму расходов на содержание финансовых органов. Во-вторых, опубликованные данные об исполнении федерального бюджета за 1997–1998 гг. включают в себя только обобщенную информацию о расходах на государственное управление и не содержат данных об объемах реального финансирования налоговых органов. Учитывая серьезные расхождения плановых и фактических расходов в этом периоде, использование плановых показателей может серьезно исказить общую картину ИНА.

5. До 2001 г. сбор и администрирование страховых взносов в социальные внебюджетные фонды осуществляли сами внебюджетные фонды: Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования. С 2001 г. взносы в социальные фонды объединены в единый социальный налог (ЕСН) администрированием которого занимаются налоговые органы. Однако, внебюджетные фонды осуществляют отдельные функции связанные с контролем за поступлением взносов: осуществляют учет плательщиков взносов и принимают отчетность по взносам. Суммы поступлений по внебюджетным социальным фондам и ЕСН не включаются в доходы консолидированного бюджета и учитываются отдельно.

6. До 1 июля 2003 г. контроль за соблюдением налогового законодательства кроме налоговых органов осуществляли органы налоговой полиции, на которые были возложены обязанности по выявлению и раскрытию преступлений и правонарушений в налоговой сфере. Расходы на содержание органов налоговой полиции можно было полностью отнести к расходам на налоговое администрирование и включить в состав общих ИНА. С 01.07.2002 г. обязанности органов налоговой полиции перешли к сотрудникам органов внутренних дел, для которых контроль в сфере налогообложения лишь незначительная часть многообразных функций и выделение расходов на эти цели из общей суммы расходов МВД не представляется возможным.

Таким образом, при оценке ИНА возможно два подхода — узкий и широкий. При узком подходе к налоговым органам следует отнести только МНС России и его территориальные органы и оценивать расходы на их содержание в сопоставлении с налоговыми доходами, контроль за которыми осуществляет МНС. При широком подходе, к налоговым органами следует отнести МНС России и его территориальные органы, а также государственные органы, наделяемые полномочиями налоговых органов: Государственный таможенный комитет, Внебюджетные социальные фонды, Федеральную службу налоговой полиции, а в состав налоговых доходов включить все налоги и сборы, в том числе и во внебюджетные социальные фонды. В этом случае возможно проведение анализа ИНА по группам налоговых доходов и их сравнение между собой.

Рассматривая ИНА в нашей стране с позиций узкого подхода, можно проанализировать состав расходов налоговых органов и их динамику за временной период, по которому имеются сопоставимые данные, табл.3.

Таблица 3

Расходы на содержание налоговой службы в РФ в 199-2003 гг., млн.р³

	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.	2003 г.
Поступление в бюджетную систему налогов и сборов, контролируемых МНС (без внебюджетных фондов), млрд.руб.:	891,4	1437,4	1955,75	2327,9	Н/д
Расходы на содержание налоговой службы,	8895,2	15576,9	20822,3	25332,7	31094,6
В т.ч деятельность финансовых и фискальных органов финансируемая из федерального бюджета	4627,5	10328,3	18784	23847,2	29607,9
В т.ч денежное содержание аппарата	4583,5	9998,7	12710,2	15630,1	20191,4
Расходы на содержание аппарата	44	329,6	6073,8	8217,1	9416,5
Образование, международная деятельность и исследования	56,2	72,6	105,3	201	347,8
Здравоохранение и физ.культура	0,9	0,9	103,9	174,5	255,3
Строительство		250	1829	1110	883,5
Прочие		199,7			
Расходы из фонда развития налоговых органов	4210,6	4924,8			
Программа развития налоговых органов				1085	1033

На основании данных табл.3. можно сделать вывод о непрерывном росте расходов на содержание налоговых органов. Однако темпы роста этих расходов постепенно снижаются. При этом в структуре расходов доля внебюджетных средств на протяжении рассматриваемого периода сокращалась, а доля расходов на денежное содержание сотрудников увеличивалась.

Если сравнить затраты на сбор 100 р. налоговых доходов, то можно отметить их рост с 0,99 р. в 1999 г. до 1,08 р. в 2000 г. и стабилизацию в 2001–2002 гг. (рис.1.).

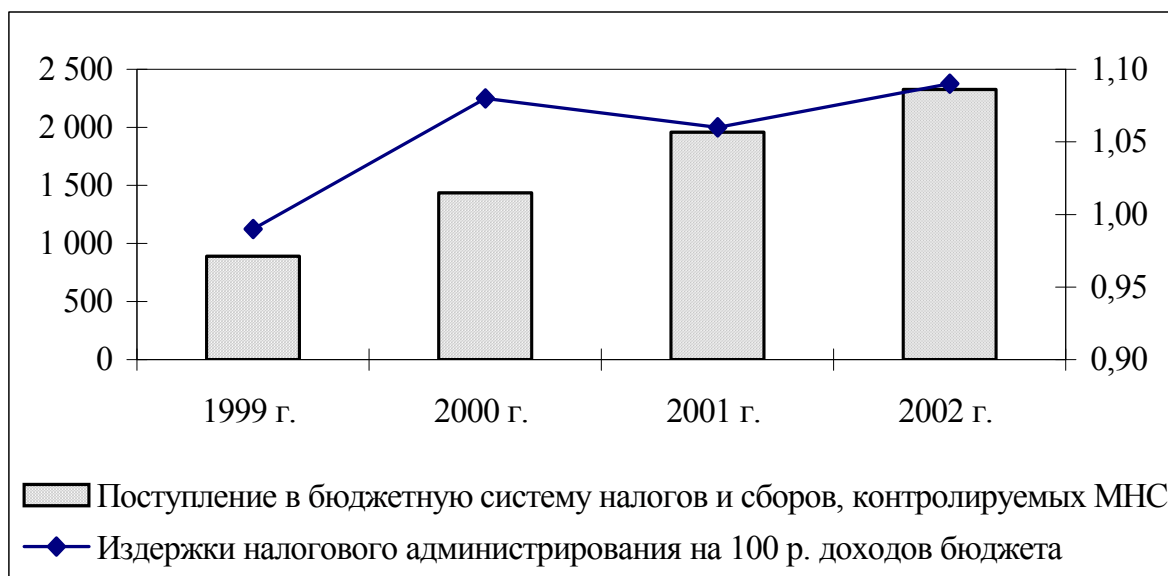


Рис.1. Изменение ИНА в расчете на 100 р. бюджетных доходов

Следует отметить, что резкое увеличение расходов в 2000 г. было связано с погашением задолженности федерального бюджета перед МНС возникшей в предыдущих периодах, в том числе и задолженности по выплатам работникам налоговых органов. Если в состав налоговых доходов контролируемых МНС включить поступления по ЕСН, то расходы на сбор 100 р. налоговых доходов и ЕСН составят в 2002 г. 0,90 р.

Рассматривая ИНА в более широком аспекте, в состав издержек следует включить расходы на содержание органов налоговой полиции и таможенных органов. Учитывая тот факт, что взносы в социальные внебюджетные фонды не рассматривались как налоговые платежи и не учитывались статистикой в качестве доходов бюджета, расходы внебюджетных фондов в данный анализ не включаются. Следует отметить, что расходы на содержание социальных внебюджетных фондов финансировались за счет взносов в эти фонды и составляли весьма значительную долю общих рас-

ходов. Особенно это было характерно для Фонда занятости населения и Фондов обязательного медицинского страхования.

Сравнительные данные о расходах на содержание государственных органов, осуществляющих функции по сбору налогов и контролю за соблюдением налогового законодательства, представлены в табл.4.

Таблица 4

Расходы на содержание государственных органов осуществляющих сбор налогов ⁴

	1998 г.	1999 г.	2000 г.	2001 г.	2002 г.
Налоговые доходы всего, млрд р.	564,6	1007,5	1707,6	2345	2796,3
Расходы на содержание налоговой службы, млн р.	5367,1	8895,2	15576,9	20822,3	25332,7
Расходы на органы налоговой полиции, млн р.	1148,5	1346	1911	3766,2	4894,3
Расходы на таможенные органы, млн р.	2335,5	3475,8	6754,4	10024,7	9650,5
Издержки на 100 р. налоговых доходов, р.	1,55	1,35	1,42	1,48	1,43

Данные таблицы показывают непрерывный рост абсолютных сумм ИНА по всем государственным органам, участвующим в налоговом администрировании. При этом, если не считать резкого снижения доли ИНА в налоговых доходах в 1999 г. их уровень на протяжении рассматриваемого периода был относительно стабильным, а увеличение доли ИНА в 2001 г. было обусловлено ростом расходов на таможенные органы.

Главным аспектом анализа ИНА является оценка эффективности произведенных дополнительных затрат.

Для оценки эффективности произведенных расходов можно построить график, отражающий взаимосвязь между налоговыми доходами и издержками налогового администрирования. Уплата налогоплательщиками всех начисленных налогов в полном объеме даст максимально возможный доход, или 100%-ную собираемость налогов.

Дополнительные административные издержки налогообложения (расходы на увеличение количества инспекторов или усиление налогового контроля) приводят к росту собираемости налогов и увеличению налоговых доходов бюджета, но в убывающей пропорции, пока показатель дохода не достигнет своего предельного значения. Уровень собираемости налоговых платежей по ведомствам, осуществляющим контроль за сбором доходов в федеральный бюджет в рассматриваемом периоде по оценке Минфина выглядел следующим образом, рис.2.

Сопоставление уровня собираемости налоговых доходов и увеличения издержек налоговых и таможенных органов показывает следующее:

Увеличение собираемости у налоговых органов на один процентный пункт потребовало:

- в интервале от 50 до 70% 175 млн. р. дополнительных расходов;
- в интервале от 70 до 85% 447 млн. р. дополнительных расходов;
- в интервале от 85 до 95% 520 млн. р. дополнительных расходов.

Увеличение собираемости у таможенных органов на один процентный пункт потребовало:

- в интервале от 80 до 90% 120 млн. р. дополнительных расходов;
- в интервале от 90 до 95% 640 млн. р. дополнительных расходов.

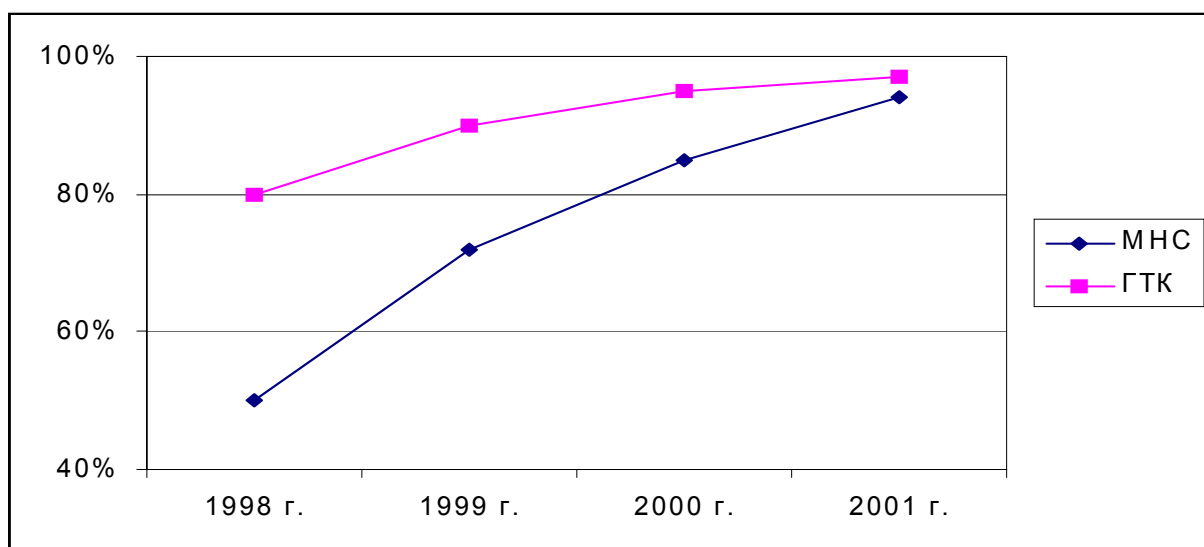


Рис.2. Влияние издержек налогового администрирования на собираемость налогов

Таким образом, дальнейшее повышение уровня собираемости налогов после того, как он достиг уровня 90–95% требует слишком больших дополнительных затрат.

Данные о приросте поступлений налогов и сборов не в полной мере отражают результаты деятельности налоговых органов. Кроме роста ИНА на собираемость налогов влияют и другие причины, одни из которых не связаны с налогообложением (экономическая ситуация в стране, правовая культура), а другие прямо связаны с ним (уровень налогового бремени, особенности налогового законодательства). Чем ближе налоговые доходы к максимально возможному уровню, тем большее влияние на уровень собираемости оказывают ИНА. Но, как показывает пример таможенных органов, при высоком уровне собираемости налоговых платежей увеличение ИНА приводит к снижению их эффективности, так как существует определенный естественный уровень собираемости который нельзя повысить ни-

какими административными мерами. Этот естественный уровень может быть повышен путем снижения налогового бремени, которое оказывает непосредственное влияние на собираемость налоговых платежей. Поэтому максимально возможный уровень доходов бюджета может быть достигнут только при оптимальном сочетании величины налогового бремени и ИНА.

ПРИМЕЧАНИЯ

¹ Sandford Cedric. Why Tax Systems Differ. Bath.: Fiscal Publications. 2000. P.119.

² Российский статистический ежегодник. 2003: Стат. сборн. / М.: Госкомстат России, 2003.

³ Таблица составлена на основе федеральных законов «О федеральном бюджете» на 2002 и 2003 гг. и федеральных законов «Об исполнении федерального бюджета» за 1999-2001 гг., данных МНС о поступлении налогов и сборов в бюджетную систему РФ.

⁴ Таблица составлена на основе федеральных законов «О федеральном бюджете» на 1998 и 2002 гг. и и федеральных законов «Об исполнении федерального бюджета» за 1999-2001 гг.