

ВНЕДРЕНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОЦЕНКИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ УЧЕТА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ*

В статье указано на необходимость оценивать результативность учета налогоплательщиков. Предлагается использовать систему показателей результативности работы налоговых органов в сфере государственной регистрации и учета налогоплательщиков, включающую в себя количественные и качественные показатели. Рассмотрен порядок формирования показателей оценки результативности учета налогоплательщиков: количество налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговом органе; коэффициент движения контингента налогоплательщиков; коэффициент удовлетворенности налогоплательщиков; коэффициент отчитываемости; доля фирм-«однодневок» в общем количестве налогоплательщиков, состоящих на учете; коэффициент миграции.

Ключевые слова: налоги; налоговое администрирование; налоговый контроль; результативность налогового контроля; учет налогоплательщиков.

N. G. Grigoryeva

Baikal State University of Economics and Law

INTRODUCTION OF INDICATORS OF TAXPAYERS' REGISTRATION EFFECTIVENESS IN TAX AUTHORITIES ACTIVITIES

The article stresses the need to evaluate the impact of taxpayers' registration. It is offered to use a system of indicators intended for evaluation of tax authorities performance in the spheres of state registration and taxpayers' registration which includes both quantitative and qualitative indicators. The procedure of such indicators formation devised to assess the effectiveness of taxpayers' registration; the amount of registered taxpayers; the taxpayers' turnover index and satisfaction index; the accountability index; the amount of «one-day» companies in the total amount of the registered taxpayers; the migration index, etc. are considered.

Keywords: taxes; tax administration; tax control; productivity of tax control; tax registration.

Основная цель налогового контроля как функции налогового администрирования — обеспечение устойчивого поступления налоговых доходов бюджетов. На наш взгляд, так как налоговый контроль реализуется в виде определенных форм (учет налогоплательщиков, контроль за правильностью и полнотой исчисления налогов (налоговые проверки), а также налоговых поступлений и принудительного исполнения налоговых обязательств), то и результативность налогового контроля следует оценивать с помощью системы показателей оценки результативности, соответствующей формам контроля:

- результативность учета налогоплательщиков;
- результативность выездного и камерального налогового контроля;
- результативность учета налоговых поступлений;
- результативность работы налоговых органов по принудительному исполнению налоговых обязательств.

* Работа выполнена при финансовой поддержке проекта ФБ-60 «Разработка методологических подходов к оценке эффективности мер налогового и таможенного регулирования» (номер регистрации в ФГНУ ЦИТиС 01201256015).

Результативность контрольной работы налоговых органов — это многофакторная проблема, и ее решение связывается как с совершенствованием выездного и камерального контроля, так и с развитием других форм налогового контроля. Особое значение при этом имеет организация постановки на учет налогоплательщиков как первооснова налогового контроля.

Система показателей результативности деятельности налоговых органов, установленная их внутренним регламентом¹, в настоящее время не содержит показателей, с помощью которых можно сделать выводы о фактической результативности работы в области учета налогоплательщиков. В указанной системе используется только один показатель, связанный с учетом и регистрацией — количество граждан и организаций, получающих информацию из Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ) и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) с использованием Интернет-технологий. Однако на этот показатель влияет неравномерное развитие информационных технологий на территории РФ, поэтому невозможно адекватно оценить результативность учета налогоплательщиков только на его основании.

Для объективной оценки деятельности налоговых органов в сфере государственной регистрации и постановки на учет предлагается использовать систему количественных и качественных показателей (рис.). Количественные показатели — это прямые показатели, характеризующие работу налоговых органов и отражающиеся в их отчетности. Качественные показатели — это косвенные показатели, отражающие качественный уровень работы налоговых органов и рассчитываемые на базе прямых показателей [1].



Система показателей результативности работы налоговых органов в сфере учета налогоплательщиков

¹ Об утверждении порядка осуществления материального стимулирования федеральных государственных гражданских служащих территориальных органов ФНС : приказ Минфина РФ от 17 окт. 2007 г. № 90н // Российская газета. — 2007. — 24 нояб.

По нашему мнению, одним из показателей результативности учета налогоплательщиков является количество налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговом органе:

$$H_y = H_p - H_l - H_m,$$

где H_p — количество налогоплательщиков, зарегистрированных в ЕГРЮЛ и ЕГРИП; H_l — количество ликвидированных налогоплательщиков; H_m — количество налогоплательщиков-мигрантов.

Налоговые органы должны быть заинтересованы в повышении количества налогоплательщиков, состоящих на учете. Это означает расширение налоговой базы и, соответственно, рост доходов бюджета.

Вместе с указанным показателем, по нашему мнению, важно проводить оценку результативности учета налогоплательщиков по показателям, связанным с этапами, так называемого, «жизненного цикла» налогоплательщиков — создания, реорганизации и ликвидации. Количество вновь созданных налогоплательщиков, количество реорганизованных налогоплательщиков и количество ликвидированных налогоплательщиков являются показателями, характеризующими нагрузку сотрудников, выполняющих функции по учету и регистрации налогоплательщиков. С показателями нагрузки связана результативность учета налогоплательщиков.

Большое влияние на данные показатели оказывает нестабильная экономическая ситуация, складывающаяся в стране. Субъекты экономики постоянно находятся в движении: создаются новые субъекты, ликвидируются и мигрируют ранее созданные. В связи с этим, оценивая результативность учета налогоплательщиков, представляется важным использовать не только статичные показатели, но и показатели динамики. Для этой цели предлагаем использовать сводный коэффициент движения контингента налогоплательщиков¹:

$$K_d = \frac{H_c + H_p + H_l}{H_y},$$

где H_c — количество вновь созданных налогоплательщиков за отчетный период; H_p — количество реорганизованных налогоплательщиков за отчетный период; H_l — количество ликвидированных налогоплательщиков за отчетный период; H_y — среднее количество налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговом органе в отчетном периоде:

$$\overline{H_y} = \frac{H_y^t + H_y^{t+1}}{2},$$

где t — отчетный период; H_y^t — количество налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговом органе на начало отчетного периода; H_y^{t+1} — количество налогоплательщиков, состоящих на учете в налоговом органе на конец отчетного периода.

Кроме того, показатели результативности работы налоговых органов по учету налогоплательщиков находятся в зависимости от того, какую территорию обслуживает оцениваемая налоговая инспекция, и насколько эта территория привлекательна для предпринимателей.

Воздействовать на общую экономическую ситуацию налоговые органы не могут, однако на количество налогоплательщиков, состоящих на учете, оказывают влияние не только экономические условия, но и качество работы налоговых органов с налогоплательщиками на всех этапах их жизненного цикла (регистрация, функционирование и ликвидация). Результативность работы налоговых органов может показать анализ коэффициента удовлетворенности

¹ В качестве движения контингента налогоплательщиков подразумевается выполнение процедур регистрации вновь созданных налогоплательщиков, реорганизации и ликвидации.

налогоплательщиков. В частности, работу налоговых органов на этапе регистрации [3, с. 63] можно оценить по формуле

$$K_y = \frac{KЖ}{KЗ} 100,$$

где $KЖ$ — количество жалоб на действия сотрудников налоговых органов по государственной регистрации и учету налогоплательщиков, рассмотренных в вышестоящих налоговых органах или судах и удовлетворенных в пользу налогоплательщика; $KЗ$ — общее количество налогоплательщиков, зарегистрированных и поставленных на учет в налоговом органе в отчетном периоде.

Упомянутый коэффициент объективно оценивает результативность работы налоговых органов, отражая количество ошибок, совершаемых сотрудниками налоговых органов при государственной регистрации и учете налогоплательщиков, с учетом общей нагрузки исследуемой налоговой инспекции. Данный показатель также можно использовать для оценки оперативности работы налоговых органов, используя в числителе формулы количество удовлетворенных жалоб, связанных с невыполнением государственной услуги по регистрации и постановки на учет в установленный законодательством срок.

Вся деятельность налоговых органов направлена на обеспечение пополнения бюджетной системы, т. е. на обеспечение выполнения главной обязанности налогоплательщика — обязанности по уплате налога. Одной из основных задач налоговых органов поэтому является также предупреждение совершения налоговых правонарушений.

Мероприятия по учету налогоплательщиков, их государственной регистрации — это одна из важных мер предотвращения нарушений законодательства о налогах и сборах. Именно на стадии создания субъектов экономики должен происходить отсев будущих недобросовестных налогоплательщиков, иначе есть реальная угроза включения в базы данных ЕГРЮЛ и ЕГРИП недостоверных данных, что резко снижает результативность всей работы налоговых органов.

Качество предварительного налогового контроля на этапе регистрации предпринимателей, по нашему мнению, можно оценивать с помощью коэффициента отчитываемости:

$$K_o = \frac{НН}{ОН},$$

где $НН$ — количество налогоплательщиков, не представляющих налоговую и бухгалтерскую отчетность в течение нескольких налоговых периодов; $ОН$ — общее количество налогоплательщиков, представляющих и не представляющих налоговую и бухгалтерскую отчетность.

При проведении оценки с помощью указанного показателя необходимо учитывать систематичность нарушений законодательства о налогах и сборах. По нашему мнению, при расчете необходимо использовать данные о налогоплательщиках, не представляющих налоговую и бухгалтерскую отчетность в течение нескольких отчетных периодов. Этот факт, как правило, является основанием занесения налогоплательщика в список фирм-«однодневок». Поэтому также целесообразно использовать для оценки результативности учета налогоплательщиков, как предварительной формы налогового контроля, еще один показатель, касающийся добросовестности налогоплательщиков — доля фирм-«однодневок» в общем количестве зарегистрированных и поставленных на учет налогоплательщиков в налоговом органе:

$$d_o = \frac{\Phi O}{KЗ},$$

где ΦO — количество организаций, признанных фирмами-«однодневками», зарегистрированных в налоговом органе; $KЗ$ — общее количество налогоплательщиков, зарегистрированных и поставленных на учет в налоговом органе.

В настоящее время около половины регистрируемых организаций создаются по фальшивым документам и фиктивному адресу. Большая часть из зарегистрированных налогоплательщиков имеют признаки фирм-«однодневок», их сумма задолженности перед бюджетом составляет более 150 млрд р. [2, с. 88] и является нереальной для взыскания.

С проблемой существования фирм-«однодневок» тесно связана проблема миграции налогоплательщиков, в результате которой усложняется взыскание недоимки по налогам и сборам. Сложность этой проблемы заключается в том, что миграция налогоплательщика из одного субъекта в другой может зависеть от множества причин, в том числе и объективных. Следует отметить, что мигрируют как «добросовестные» налогоплательщики, так и должники. В первом случае смена юридического адреса налогоплательщика может происходить по разным причинам, в частности на миграцию могут повлиять такие факторы, как желание расширить бизнес на новые территории, разница в инвестиционном климате в различных субъектах, разная стоимость услуг и даже неудовлетворенность качеством и оперативностью работы налоговой инспекции. Во втором случае, это попытка избежать налогового контроля и налоговых проверок с целью уклонения от уплаты налогов — так называемая «ложная» миграция. «Ложная» миграция происходит в результате реорганизации путем слияния и присоединения, при этом правопреемником является юридическое лицо, на момент реорганизации находящееся на территории, подведомственной другому налоговому органу.

Для оценки результативности работы налоговых органов по борьбе с «ложной» миграцией представляется верным использовать расчетный показатель — коэффициент миграции:

$$K_m = \frac{K_{mn}}{KЗ},$$

где K_{mn} — количество зарегистрированных налогоплательщиков-мигрантов за отчетный период; $KЗ$ — общее количество налогоплательщиков, зарегистрированных и поставленных на учет в налоговом органе в отчетном периоде.

В данной формуле в качестве K_{mn} считаем необходимым использовать количество зарегистрированных недобросовестных налогоплательщиков, имеющих признаки применения «темных» схем миграции:

- неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением местонахождения;
- проведение по налогоплательщику, меняющему местонахождение, контрольных мероприятий, таких как камеральная налоговая проверка или выездная налоговая проверка;
- наличие у налогоплательщика, меняющего свое местонахождение, признаков фирмы-«однодневки» (массовый учредитель, генеральный директор, главный бухгалтер, отсутствие по юридическому адресу, «нулевая» отчетность и т. д.)¹.

Основной причиной сложившейся ситуации является то, что законодательство долгое время не предусматривало наличия у регистрирующих органов ни полномочий на правовую экспертизу документов, ни какого-либо другого механизма для превентивного налогового контроля. Это являлось одним из существенных пробелов в законодательстве о налогах и сборах. Следует отметить, что работа по восполнению пробелов в законодательстве ведется. В частности, с 30 июня 2013 г. вступил в силу Федеральный закон «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в части противодей-

¹ Официальный сайт Федеральной налоговой службы РФ. URL : <http://www.nalog.ru/rn38/search/>.

ствия незаконным финансовым операциям» от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ, который вводит дополнительное препятствие для недобросовестных налогоплательщиков, использовавших ранее изменение места нахождения как попытку уклонения от уплаты налогов. Согласно указанному закону регистрирующему органу предоставлено право выносить отказ в государственной регистрации при наличии подтвержденной информации о недостоверности содержащихся в представленных в регистрирующий орган документах сведений об адресе места нахождения юридического лица.

Однако, как и прежде, у налоговых органов нет полномочий на проведение правовой экспертизы документов, что существенно «связывает руки» налоговым органам в борьбе с уклонением от уплаты налогов на стадии государственной регистрации. Согласно Федеральному закону «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ государственная регистрация носит заявительный характер, подразумевается добропорядочность заявителя. Налоговые органы не обязаны следить за тем, в какой степени при подаче документов заявителем соблюдаются различные нормы права.

В целом предложенные показатели являются взаимозависимыми, так как результативность свидетельствует о качестве работы, т. е. насколько компетентно и своевременно она была проведена, что не может гарантироваться без оперативности, целенаправленности и использования всех необходимых ресурсов.

Список использованной литературы

1. Киреенко А. П. Налоговая система: накопленный опыт и пути развития / А. П. Киреенко. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2004. — 241 с.
2. Кирина Л. С. Снижение налоговых рисков государства при регистрации фирм-однодневок / Л. С. Кирина, Н. А. Горохова, А. В. Александров // Экономика. Налоги. Право. — 2013. — № 4. — С. 87–90.
3. Софьян Н. А. Анализ результативности учетных и контрольных процедур налоговых органов / Н. А. Софьян // Экономический анализ: теория и практика. — 2013. — № 32 (335). — С. 60–64.

References

1. Kireenko A. P. *Nalogovaya sistema: nakoplennyy opyt i puti razvitiya* [The tax system: gained experience and development ways]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2004. 241 p.
2. Kirina L. S., Gorokhova N. A., Alexandrov A. V. Reducing the government tax risks at «fly-by-night» company incorporation. *Ekonomika. Nalogi. Pravo – Economy. Taxes. Law*, 2013, no. 4, pp. 87–90 (in Russian).
3. Sofin N. A. Analysis of effectiveness of tax authorities accounting and control procedures. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika – Economic Analysis: Theory and Practice*, 2013, no. 32 (335), pp. 60–64 (in Russian).

Информация об авторе

Григорьева Наталья Георгиевна — аспирант, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: natalikazazaeva@mail.ru.

Author

Grigoryeva Natalia Georgievna — PhD student, Department of Taxes and Customs, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia, e-mail: natalikazazaeva@mail.ru.