

УДК 336

DOI: 10.17072/2218-9173-2020-1-93-119

ВЗАИМОСВЯЗЬ ПРОЦЕССОВ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ В РОССИИ

Г. А. БОРЩЕВСКИЙ

Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации, г. Москва, Россия

О. М. ОБЛАКОВА

Федеральная налоговая служба России, г. Москва, Россия

Для цитирования:

Борщевский Г. А., Облакова О. М. Взаимосвязь процессов развития налоговой системы и налоговой службы в России // *Ars Administrandi* (Искусство управления). 2020. Том 12, № 1. С. 93–119. DOI: 10.17072/2218-9173-2020-1-93-119.

Введение: представлено исследование взаимосвязи процессов развития налоговой системы и налоговой службы в Российской Федерации.

Цель: оценка эффективности налоговой системы России в сопоставлении с развитием государственной службы в налоговых органах.

Методы: количественные (факторный анализ, эконометрические и экономико-статистические методы, контент-анализ нормативных правовых актов, табличные и графические методы визуализации, мониторинг показателей деятельности налоговых органов); качественные (сравнительно-правовой и сравнительно-исторический анализ).

Результаты: предложена комплексная методика оценки развития налоговой системы и налоговой службы Российской Федерации в период с 1991 по 2018 год, которая протестирована на статистических данных, и рассчитаны соответствующие индексы; составлена хронология ключевых событий в развитии отечественной налоговой системы и налоговых органов; проверена гипотеза о наличии статистической связи в развитии налоговой системы и налоговых органов.

Выводы: сделан вывод о высокой степени статистического соответствия индексов развития налоговой системы и налоговой службы. Рассогласование динамики развития налоговой системы и налоговой службы в период 2014–2018 годов вызвано как посткризисным замедлением экономического роста, так и негативными тенденциями в государственном регулировании (появление новых налогов, усиление налоговой нагрузки на бизнес). Выявленные закономерности можно использовать для оценки эффективности налоговой политики и реформирования государственной службы в налоговых органах.

Ключевые слова: налоговая система; государственная служба; налоговые органы; фискальная политика; реформирование; эффективность

ВВЕДЕНИЕ

Интерес к налоговой системе и налоговым органам с позиций управления эффективностью обусловлен следующими обстоятельствами:

1) значимостью налоговой сферы для общества и экономики, ориентацией налоговой сферы на социально-экономическое развитие;

2) непрерывностью деятельности и сопоставимостью функций налоговых органов в длительной исторической ретроспективе;

- 3) количественной измеримостью результатов налоговой политики;
- 4) монополией государства в налоговой сфере, вследствие чего ее эффективность зависит преимущественно от действий налоговых органов;
- 5) высокой теоретической разработанностью и доступностью данных.

Настоящее исследование имеет целью оценить эффективность налоговой системы России в сопоставлении с развитием государственной службы в налоговых органах в период с 1991 по 2018 год.

Рабочая гипотеза строится на предположении о существовании устойчивой статистической взаимосвязи в характеристиках процессов развития налоговой системы и налоговых органов страны. Подобный подход продиктован широким распространением практики установления оценочных индикаторов качества управления и отдельных государственных функций¹. Институты гражданского общества, включая аналитические и экспертные структуры, бизнес и органы власти заинтересованы в получении информации о реальных процессах и проблемах в системе управления. Несовершенство оценочных механизмов ограничивает способность государства к реформированию и содействию экономическому росту (Барабашев и др., 2019).

В ходе исследования мы последовательно решаем следующие задачи:

- систематизируем программные документы, посвященные развитию налоговой системы и налоговых органов России;
- выявляем ключевые события (факторы) в развитии налоговой системы и налоговых органов Российской Федерации с 1991 по 2018 год;
- разрабатываем и апробируем интегральные индексы для оценки развития налоговой системы и эффективности налоговых органов;
- определяем «точки роста» эффективности налоговой политики и реформирования государственной службы в налоговых органах.

При всех ограничениях подхода представляется, что выявленные с его помощью закономерности можно использовать для оценки эффективности налоговой политики и реформирования государственной службы в налоговых органах.

МЕТОДОЛОГИЯ (ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ) ИССЛЕДОВАНИЯ

Учитывая, что налоги – это кровь государственного организма, не стоит удивляться обилию работ по тематике налоговой политики. Для решения эвристических задач настоящего исследования целесообразно сгруппировать их по предметным полям и используемому тезаурусу.

Выделим работы, посвященные индикаторам эффективности налоговой политики (Cagala et al., 2018), ее влиянию на экономический рост (Aguzarova and Aguzarova, 2018), взаимосвязи с политическими процессами (Friedman et al., 2018). Исследуются такие показатели эффективности налоговой системы, как собираемость налогов (Гурвич и Суслина, 2015), налоговый потенциал (Литвинова, 2017), налоговые поступления (Мишустин, 2016).

¹ European Commission. Comparative overview of public administration characteristics and performance in EU28. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018. 108 p. DOI: 10.2767/13319.

С данной группой перекликаются исследования роли государства в налоговой сфере и функций налоговых органов. Эксперты Международного валютного фонда (МВФ) на основе опыта 25 стран выделили четыре группы функций – нормотворческие, аналитические, разъяснительные, контрольные (Grote, 2019, p. 3). Важное место занимает распределение налоговых полномочий между уровнями власти (Bird, 2018). Обсуждается возможность передачи части функций государства на аутсорсинг коллекторским агентствам (Jang and Eger, 2019).

Представляют значительный интерес национальные кейсы налоговых реформ и их теоретическое осмысление. Согласно исследованию Джоэля Слемрода, в США комплексные налоговые реформы происходят в среднем каждые 30 лет (Slemrod, 2018, p. 73). Закон о сокращении налогов и рабочих мест 2017 года, изменивший порядок налогообложения транснациональных компаний, стал крупнейшим изменением с 1980-х годов (Boumans et al., 2019, p. 3). Эксперты МВФ на примере Италии доказывают, что налоговые реформы направлены на снижение государственного долга и усиление адаптивности экономики (Andrle et al., 2018). Опыт Франции свидетельствует, что рост налогового принуждения отрицательно сказывается на собираемости налогов (Fack and Landais, 2016). Для развивающихся стран, в частности Китая, все большее значение приобретают экологические налоги (Xiong and Li, 2019).

Отечественные авторы раскрывают взаимосвязь налоговых изменений как непрерывный процесс (Васильев, 2018). Развитие налоговой системы России классифицируются по этапам: с 1991 года до принятия Налоговой кодекса Российской Федерации (НК РФ); в период налоговой реформы 2000-х годов; и после 2010 года (Shibaeva et al., 2019). Отмечена тенденция к интеграции фискальной системы России в глобальный контекст (Dmitriev and Novikov, 2018).

В рамках статьи особый интерес представляют работы, посвященные эффективности налоговых органов и их оценке. К настоящему времени сложился целый спектр методов оценки налоговых органов, обзор которых уже становился предметом отдельного исследования (Хафизова, 2012).

Однофакторные методики предполагают оценку эффективности налоговых органов посредством какого-либо одного расчетного показателя или индекса, такого как сумма налоговых поступлений (Аристархова и Шеина, 2015) или темп роста налоговых индикаторов (Steshenko and Tikhonova, 2018). Вариант однофакторных методик – коэффициенты (индексы) эффективности, которых на сегодня предложено более десятка: эффективность налоговой системы, эффективность налогового контроля, фискальная эффективность, эффективность работы налогового органа (Мороз и Мороз, 2018).

Многофакторные методики не содержат результирующего показателя и, как правило, предполагают оценку посредством ряда количественных и качественных показателей (Chaikovskaya et al., 2015; Бредихина и др., 2017). В методиках этого типа встречаются оригинальные показатели: экономическая нейтральность (Амбросьева, 2010), арбитражность (Соболева и Дюкина, 2013), взыскиваемость (Тихонова и Дзюба, 2017).

Подробный разбор методик выходит за рамки статьи. Отметим лишь, что авторы, как правило, ограничиваются описанием методик и частными примерами, не пытаясь на деле оценить эффективность налоговых органов. Причина этого может состоять в сложности применения предложенных методик и труднодоступности необходимых исходных данных.

В рамках настоящего исследования оценку эффективности предполагается осуществить с использованием показателей, характеризующих развитие налоговых органов и налоговой системы России.

Как показал обзор литературы, все показатели, используемые для целей оценки, можно группировать по источникам происхождения (табл. 1).

Таблица 1 / Table 1

**Группировка показателей оценки налоговых органов /
Indicators grouping of tax authorities assessment**

Группы показателей	Примеры	Преимущества	Недостатки
По функциям, установленным в положении о налоговом органе	Контроль соблюдения требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения	Охват всех подразделений налогового органа	– Многочисленность; – неравноценность функций; – ориентация на процесс, а не на результат
По целевым показателям программного документа	Доля организаций, представивших финансовую отчетность в электронном виде, в общем количестве организаций, представивших такую отчетность	Ориентация на социально-экономическое развитие	– Применимость только в период реализации программы; – возможность частых изменений; – ограниченность данными из отчета программы; – возможность манипуляций данными
По показателям макроэкономической статистики	Поступление налогов и сборов в бюджетную систему за отрезок времени	– Объективность; – экономичность; – динамичность	– Сбор со значительным временным лагом; – чрезмерная обобщенность

Источник: здесь и далее – составлено авторами.

Таким образом, оптимальной группы показателей не существует: все они обладают своими преимуществами и недостатками. В своем исследовании мы используем расчетные показатели, полученные из макроэкономической статистики. Ведомственная статистика используется ограниченно ввиду ее нестабильности и недостаточной объективности. Еще ниже объективность опросных и экспертных показателей.

Мы выявили методики, применяемые налоговыми органами в целях самооценки уровня эффективности с 1990-х годов до настоящего времени (8 документов)². Показатели этих методики сопоставлены с целевыми показателями программных документов развития налоговой сферы (10 документов)³, действовавшими в тот же период. Для всех рассмотренных методик характерны *системные недостатки*:

- 1) взаимная несопоставимость⁴;
- 2) неполная сопоставимость с показателями программных документов;
- 3) частые и произвольные корректировки в ходе применения⁵;
- 4) смешение оценки внешних и внутренних процессов⁶;
- 5) смешение количественных и качественных показателей⁷;
- 6) отсутствие интегрального показателя;
- 7) использование производных (взаимозависимых) показателей⁸;
- 8) использование дублируемых показателей⁹;
- 9) отсутствие методики оценки налоговой службы в целом;
- 10) отсутствие статистических данных по большинству показателей.

Таким образом, хотя методики самооценки налоговых органов постепенно совершенствуются, в существующем виде их нельзя признать оптимальными и использовать для целей нашего исследования¹⁰.

² Например: О показателях результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]: приказ ФНС России от 09.11.2017 № ММВ-7-1/846@. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71725494/> (дата обращения: 19.09.2019).

³ Например: Об утверждении Стратегической карты ФНС России на 2016–2020 годы [Электронный ресурс]: приказ ФНС России от 15.12.2015 № ММВ-7-1/580@. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71183100/> (дата обращения: 19.09.2019).

⁴ Например: показатели создания условий для ведения предпринимательской деятельности и показатели результативности контрольно-надзорной деятельности применяются параллельно и содержат наборы показателей, часть из которых совпадает, а остальные различаются.

⁵ Методика оценки эффективности подразделений налоговой службы изменялась в 2002, 2003, 2004 годах и ежегодно корректировалась впоследствии. Это относилось как к показателям, так и к их целевым значениям.

⁶ Например: «количество человеко-часов при реализации дополнительных профессиональных программ учреждениями ФНС России» (характеризует внутренние процессы) и «предельное количество человеко-часов, затрачиваемое на деятельность, связанную с уплатой налогов» (характеризует внешние процессы).

⁷ Например: «собираемость налогов» и «качество результатов контрольных мероприятий».

⁸ Например: «количество штатных единиц» и «количество штатных единиц, в обязанности которых входит выполнение контрольно-надзорных функций».

⁹ Например: «доля сумм НДС, возмещение которых по результатам камеральных проверок признано налоговыми органами необоснованным, за вычетом сумм НДС, признанных к возмещению вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами в сумме налога, исчисленного к возмещению из бюджета за отчетный период» и «доля сумм НДС, возмещение которых по результатам камеральных проверок признано налоговыми органами необоснованным, за вычетом сумм НДС, признанных к возмещению вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами, за отчетный период в сумме НДС, возмещение которых по результатам камеральных проверок признано необоснованным, за отчетный период».

¹⁰ Из 19 показателей, установленных для оценки результативности и эффективности контрольно-надзорной деятельности ФНС, лишь семь показателей (37 %) отражены в Отчете об исполнении показателей деятельности ФНС России за 2018 год. При этом в Отчете приведены значения шести других показателей, отсутствующих в методике. Таким образом, речь идет о выборочном применении показателей, установленных ведомством.

Показатели оценки должны удовлетворять следующим требованиям: 1) объективность, 2) релевантность, 3) измеримость, 4) сопоставимость, 5) взаимная независимость, 6) доступность для исследования. Проверив показатели авторских и ведомственных методик на соответствие этим требованиям, составим *перечень показателей развития налоговой системы*:

- 1) отношение суммы собранных налогов и сборов в год к ВВП (%)¹¹;
- 2) доля налоговых поступлений от всех доходов консолидированного бюджета Российской Федерации (%)¹²;
- 3) фактическая налоговая нагрузка на бизнес (%)¹³;
- 4) собираемость налогов (%)¹⁴;

¹¹ Данный показатель широко используется в мировой практике. В частности, он рекомендован Международным банком реконструкции и развития (МБРР) для оценки финансируемого им проекта по модернизации Государственной налоговой службы Российской Федерации, осуществленного в 1996–2000 годах. Показатель в наиболее общем виде характеризует вклад налоговой сферы в экономическое развитие. Мы рассчитываем его на основании статистических форм «Поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации» и «Валовой внутренний продукт». Позитивно оценивается рост значений данного показателя.

¹² Показатель характеризует фискальную функцию налоговой системы, взаимосвязь мер бюджетной и налоговой политики. Рассчитан на основе статистических форм «Консолидированный бюджет Российской Федерации» и «Поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации». Позитивно оценивается рост значений показателя.

¹³ Согласно Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333), налоговая нагрузка рассчитывается как отношение суммы налогов и сборов к финансовому результату деятельности организаций, умноженное на 100 % (Игнатьев, 2015). Показатель «Фактическая налоговая нагрузка на бизнес» характеризует регулируемую функцию налоговой системы. Он используется налоговыми органами и рассчитывается на основе форм статистики «Прибыль (убыток) организаций до налогообложения» и «Поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации» (учитываются налоги, уплачиваемые при общем режиме налогообложения: на прибыль, добавленную стоимость и имущество). Позитивно оценивается снижение значений показателя.

¹⁴ Показатель характеризует контрольную функцию налогов и рассчитывается как отношение фактически уплаченных налогов и сборов к сумме, которая должна быть уплачена за соответствующий период. Этот показатель закреплён официально в указе Президента Российской Федерации от 08.05.1996 № 685 «Основные направления налоговой реформы», Федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002–2004 годы)» (постановление Правительства Российской Федерации от 21.12.2001 № 888), Государственной программе Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» (постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320) и др. Данные о сумме начисленных налогов отражены в статистической форме № 1-НМ, которая ведётся лишь с 2006 года. Поэтому мы используем формы статистической отчетности «Задолженность по налоговым платежам и сборам в консолидированный бюджет Российской Федерации» и «Поступление налогов, сборов и иных обязательных платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации». Собираемость рассчитана как частное от деления суммы собранных налогов к сумме собранных налогов и задолженности по ним за отчетный период. На наш взгляд, такой подход корректнее используемого налоговой службой, где уровень собираемости в последние годы выше 100 %, несмотря на наличие ежегодной налоговой задолженности. Позитивно оценивается рост значений показателя.

5) число зарегистрированных юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (млн чел.)¹⁵;

6) количество видов налогов и сборов всех уровней (единиц)¹⁶.

Оптимальность состава показателей тестирована расчетом объясненной дисперсии и коэффициента альфа Кронбаха¹⁷, принимающих приемлемые значения (0,58 и 0,7 соответственно). Таким образом, используемая модель соответствует данным, между которыми существует статистически значимая зависимость; предложенный набор показателей является достаточно информативным, чтобы описать с его помощью наблюдаемые тенденции.

После нормирования показателей рассчитывается *индекс развития налоговой системы* (I_a) по формуле (1)

$$I_a = \frac{\sum_{i=1}^N \left(\frac{X_{r,i}}{X_{b,i}} - 1 \right) * 100}{N}, \quad (1)$$

где: $X_{r,i}$ – значение показателя i в отчетный год, $X_{b,i}$ – значение показателя i в базовый год, N – число учитываемых показателей.

Индекс в агрегированном виде характеризует тенденцию развития налоговой системы в анализируемый период, характеризуя внешний социально-экономический эффект от деятельности налоговых органов.

Для *оценки развития налоговых органов* используем ряд показателей:

1) количество функций налогового органа (единиц)¹⁸;

¹⁵ Показатель характеризует регулирующую функцию налогов через косвенную оценку объема налогооблагаемой базы, отражает уровень макроэкономического и фискального климата в стране, поскольку объекты налогообложения (доходы, собственность, земельные участки) и субъекты (частные лица и юридические лица на отдельных налоговых режимах) слишком разнородны, чтобы их можно было суммировать. Так как этот показатель не используется в официальных документах, его значения определены по формам статистики «Число предприятий и организаций по видам экономической деятельности», «Основные показатели деятельности индивидуальных предпринимателей по видам экономической деятельности» и «Число крестьянских (фермерских) хозяйств». Хотя количество хозяйствующих субъектов не отражает состояние реальной экономики, но число средних и крупных предприятий стабильно и меняется только при резком изменении конъюнктуры. Наш анализ показывает высокую статистическую значимость данного показателя и взаимное влияние на остальные показатели, поэтому мы используем его в дальнейших расчетах и позитивно оцениваем рост его значений.

¹⁶ Данный показатель характеризует уровень сложности налоговой системы. Значения определяются аналитически из текстов нормативных правовых актов соответствующих лет. В них учитываются федеральные, региональные и местные налоги. Позитивно оценивается снижение значений показателя.

¹⁷ Коэффициент Альфа Кронбаха показывает внутреннюю согласованность характеристик, описывающих один объект. Объясненная дисперсия (коэффициент детерминации, R-квадрат) – это доля дисперсии зависимой переменной, объясняемая рассматриваемой моделью зависимости, то есть объясняющими переменными (Айвазян, 1989; Гмурман, 2003).

¹⁸ В ряде существующих методик предлагается дифференцировать оценку по группам функций с введением поправочных коэффициентов. Помимо трудоемкости подобной процедуры, мы считаем, что обеспечивающие функции в деятельности налоговых органов не менее важны по сравнению с собственно фискальными, так как их реализация создает условия для полноценной работы ведомства. Предлагаемый нами показатель характеризует динамику функций (полномочий), закрепленных в положении о налоговом органе по годам. Число функций характеризует нагрузку на налоговый орган. Все функции считаются равнозначными. Позитивно оценивается рост значений показателя.

- 2) доля численности служащих налоговых органов среди гражданских служащих федеральных органов исполнительной власти (ФОИВ) (%)¹⁹;
- 3) доля служащих налоговых органов с высшим образованием (%)²⁰;
- 4) доля служащих налоговых органов в возрасте до 40 лет (%)²¹;
- 5) соотношение среднего уровня заработной платы служащих налоговых органов и гражданских служащих в ФОИВ (%)²²;
- 6) доля затрат на налоговые органы в федеральном бюджете (%)²³.

Надежность предложенного набора показателей протестирована двумя методами: коэффициент детерминации (объясненная дисперсия) принял значение 0,79, а коэффициент альфа Кронбаха 0,77. Таким образом, предложенный состав показателей достаточно информативен для описания тенденции в анализируемой сфере. После нормирования показателей рассчитывается индекс развития налоговой службы (I_{pa}) по формуле (2):

$$I_{pa} = \frac{1}{T} \sum_t \frac{1}{I} \sum_i \frac{\sum_{i \in a} X_{t,i}}{\sum_i X_{t,i}}, \quad (2)$$

где: а – налоговый орган; I – число показателей, характеризующих развитие налоговой службы; $X_{t,i}$ – значение показателя i за год t; T – общее число лет.

Сопоставление индексов (1) и (2) позволяет определить степень соответствия описываемых ими процессов в анализируемые годы. Ситуация роста

¹⁹ Показатель отражает уровень бюрократизации налоговой службы. Оптимизация численности служащих происходит перманентно. Во многих методиках численность служащих обусловлена суммой собранных ими платежей (см.: Методики оценки эффективности контрольной работы управлений Министерства Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) по субъектам Российской Федерации и территориальных органов ФНС России в 2002–2009 годах.). Для целей нашего исследования такой подход неприменим, так как полученные значения подвержены влиянию инфляции. Рассмотрение числа служащих на фоне изменения федеральной государственной службы в целом дает более объективную картину. В качестве исходных данных использованы статистические формы «Численность и оплата труда гражданских служащих федеральных государственных органов (центральных аппаратов министерств и ведомств)», «Численность и оплата труда государственных гражданских и муниципальных служащих на региональном уровне». Позитивно оценивается снижение значений данного показателя.

²⁰ Показатель характеризует образовательный уровень служащих и привлекательность налоговой службы для трудоустройства лиц с высшим образованием. Позитивно оценивается рост значений данного показателя.

²¹ Показатель характеризует привлекательность налоговой службы как места трудоустройства молодежи. Позитивно оценивается рост значений показателя.

²² Данный показатель отражает уровень адекватности материального вознаграждения государственных служащих. Для расчета показателя используется статистическая форма «Численность и оплата труда гражданских служащих федеральных государственных органов (центральных аппаратов министерств и ведомств)», «Численность и оплата труда государственных гражданских и муниципальных служащих на региональном уровне». Позитивно оценивается рост значений данного показателя.

²³ Показатель отражает экономическую (бюджетную) эффективность налоговых органов. Источниками данных служат статистическая форма «Исполнение расходной части федерального бюджета Российской Федерации» и тексты законов об исполнении федерального бюджета за все анализируемые годы, в которых выявлены расходы на оплату труда работников налоговых органов, с учетом действовавших правил бюджетной классификации. Позитивно оценивается снижение значений данного показателя.

значений обоих индексов при высокой степени их статистического соответствия считается оптимальной, а обратная ситуация – негативной. Рассогласование в динамике индексов будет указывать на наличие скрытых переменных, не учтенных методикой, что потребует ее корректировки.

Преимущества методики: 1) объективность; 2) простота; 3) функциональность. Ограничения: 1) для повышения точности анализ должен проводиться в течение длительного времени; 2) ряд функций налоговых органов не отражен, так как они не осуществлялись изначально; 3) выявленные количественными методами связи требуют качественной интерпретации.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Процессы развития налоговой системы

Опираясь на экспертные наработки (Мау, 2018), выделим три этапа развития налоговой системы в постсоветский период.

В 1991–1999 годах шло становление налоговой системы. Законом Российской Федерации «Об основах налоговой системы Российской Федерации»²⁴ (1991 год) определены понятие, виды и уровни налогов, их ставки, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов. Верховным Советом Российской Федерации приняты до полутора десятков налоговых законов, вступивших в силу с 1992 года. Переходный характер экономики обусловил корректировки налоговой системы. К середине 1990-х годов ее регулировали более 800 федеральных нормативных правовых актов.

Основные тенденции этого периода:

- 1) введение и последующая отмена федеральным центром права регионов вводить собственные налоги («налоговый сепаратизм»);
- 2) возможность уплаты налогов как деньгами, так и обязательствами;
- 3) уклонение от уплаты налогов (офшоризация, обналичивание, бартерные сделки), вызванное правовыми пробелами и ростом налоговой нагрузки²⁵;
- 4) неустойчивая налоговая политика (многочисленные льготы, отсрочки, вычеты, налоговые амнистии, реструктуризации задолженности)²⁶.

В период *после 2000 года* началось применение НК РФ²⁷. В части 1 юридически закреплены единство экономического пространства, базовые понятия (объект налогообложения, налоговая база), принципы деятельности, права и обязанности различных участников налоговых отношений.

Налоговая реформа, предусмотренная в проекте «Стратегии социально-

²⁴ Об основах налоговой системы в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Закон Рос. Федерации от 27.12.1991 № 2118-1. URL: <https://base.garant.ru/10102518/> (дата обращения: 10.09.2019).

²⁵ Если в 1992 году было возбуждено лишь 147 уголовных дел о налоговых преступлениях, то в 1993 году уже 1242 (рост в 8,4 раза, по данным Росстат).

²⁶ Реструктуризация налоговых обязательств проводилась в 1993, 1996, 1997, 1998 (дважды) и в 1999 годах.

²⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/10900200/> (дата обращения: 19.09.2019).

экономического развития Российской Федерации до 2010 года» (документ не был официально утвержден), предполагала такие ключевые меры, как упрощение налогообложения; введение плоской шкалы налога на доходы физических лиц (НДФЛ); снижение ставки налога на прибыль; введение регрессивной шкалы единого социального налога; отмена налогов с продаж и оборота; введение налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ); развитие специальных налоговых режимов²⁸; централизация²⁹. Эти меры были в основном реализованы.

В период *после 2010 года* господствуют следующие тенденции развития налоговой системы: 1) интеграция с другими направлениями экономической политики³⁰; 2) появление новых налогов и налоговых режимов; 3) гибкость при взыскании задолженности (аудит, досудебное урегулирование, зачет).

Основные события развития налоговой системы находят отражение в динамике статистических показателей (табл. 2). Выявлены значимые статистические связи в динамике ряда показателей: доля налоговых поступлений положительно коррелирует с ростом числа юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ИП) (коэффициенты 0,66 и 0,71 при $p < 0,001$) и отрицательно – с собираемостью и количеством налогов (–0,62 и –0,82). Собираемость отрицательно коррелирует с числом ИП и количеством налогов (–0,75 и –0,52), а число юридических лиц – с количеством налогов (–0,88). Эти связи логически объяснимы.

Доля собранных налогов от ВВП достигла минимума в 1999 году (25 %); максимальное значение (почти 40 %) отмечено в 2006–2007 годах. Доля налоговых доходов бюджета принимала максимальные значения в 2000–2001 и 2004 годах (свыше 70 %), а минимума достигала в 1993 и 2011–2014 годах (менее 40 %). В анализируемый период наиболее существенно увеличился вклад в бюджетную систему налогов и сборов за добычу и использование природных ресурсов (в 7,3 раза), страховых взносов (в 3,4 раза) и имущественных налогов (в 3 раза). Увеличился на несколько процентов вклад подоходного налога, налога на совокупный доход и акцизов. Напротив, значительно сократилась доля налога на добавленную стоимость (НДС) (в 2,3 раза) и налога на прибыль (в 2,7 раза). В целом доля прямых налогов увеличилась с 47 до 63 %, а доля косвенных снизилась с 41 до 20 % доходов консолидированного бюджета.

²⁸ Специальные налоговые режимы: единый сельхозналог (глава 26.1 НК РФ с 2002 года), упрощенная система налогообложения (глава 26.2 НК РФ с 2001 года), единый налог на вмененный доход (глава 26.3 НК РФ с 2003 года), соглашения о разделе продукции (глава 26.4 НК РФ с 2003 года), патентная система (глава 26.5 НК РФ с 2013 года).

²⁹ «Программа развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на 2001–2005 годы» (постановление Правительства Российской Федерации от 15.08.2001 № 584) указывала, что собственные налоги покрывают менее 15 % расходных потребностей региональных и местных бюджетов, поэтому необходимо повышение роли региональных и местных налогов и переход субфедеральных бюджетов на самофинансирование. Однако роль трансфертов из бюджетов более высокого уровня и сегодня остается значительной.

³⁰ Это выразилось во включении налоговой сферы в общий контекст экономической политики (см. Государственную программу Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» на 2015–2024 годы в ред. постановления Правительства Российской Федерации от 29.03.2019 № 370).

Таблица 2 / Table 2

Описательная статистика развития налоговой системы / Descriptive statistics of tax system development

Показатели	Доля налоговых поступлений от всех доходов консолидированного бюджета, %	Отношение суммы собранных налогов и сборов к ВВП, %	Фактическая налоговая нагрузка на бизнес, %	Собираемость налогов и сборов, %	Число ИП (включая крестьянские (фермерские) хозяйства), млн	Число предприятий и организаций (без филиалов), млн	Количество налогов, сборов, пошлин, взносов, ед.
Среднее	59	32	1	1	3	4	27
Стандартное отклонение	9	4	1	0	1	1	12
Максимум	78	40	2,7	0,99	5	5	49
Минимум	49	25	0,64	0,79	2	1	16
Коэффициент вариации	74	14	1	0	1	2	155
Темп роста значений показателей по периодам, %							
1992–1999	97,4	85,5	120,2	82,9	211,3	322,4	125,6
2000–2009	70,3	122,0	113,3	113,1	68,9	158,0	37,8
2010–2018	86,2	96,1	92,8	98,7	97,7	114,4	76,2
1992–2018	83,7	122,4	129,0	97,7	154,8	468,3	53,8

Пиковые значения показателя налоговой нагрузки отмечены в 1996 и 1998 годах, когда сумма налогов в 2 раза превышала прибыль предприятий. Минимальный уровень нагрузки отмечен в 1992, 2006 и 2016 годах. Очевидно, что усиление налоговой нагрузки происходит при обострении кризисных явлений в экономике. Уровень собираемости налогов снижался в 1990-е годы и достиг минимума в 1995 и 1998 годах (менее 80 %). В дальнейшем собираемость улучшилась и с 2005 года не опускается ниже 95 %, однако сохраняется резерв для повышения до уровня 1992–1993 годов, когда она превышала 99 %.

Число зарегистрированных юридических лиц в России возросло в 1992–2005 годах более чем в 5 раз. Число налогов и сборов увеличилось в 1992–1999 годах с 39 до 49. В ходе налоговой реформы оно резко снизилось, достигнув минимума (16) в 2010–2011 годах, а в последнее десятилетие появились новые налоги и налоговые режимы³¹, и их общее число к 2019 году составило 21.

Рассчитав значение индекса развития налоговой системы, мы выяснили, что максимальные значения они принимал в 2006 и 2010 годах (более 119 %), а минимальные – в 1996–1998 годах (ниже 80 %). В 1993–2003 годах индекс принимал отрицательные значения. В 2018 году он находился на уровне, сопоставимом с 2008 и 2015 годами (112 %), а за весь период его значение увеличилось на 8 %.

Развитие налоговой службы

Развитие налоговых органов происходило параллельно с изменениями в налоговой системе.

В *первый период* регулирование и контроль в налоговой сфере осуществляла Государственная налоговая служба (ГНС). Выделившись из ГНС СССР³² в 1991 году, ГНС первоначально находилась в двойном подчинении Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации и лишь со временем была отнесена к ведению последнего. Закон Российской Федерации 1991 года «О налоговых органах»³³ заложил основы организации налоговой службы – ее задачи, права, обязанности и основные гарантии. Налоговые органы определены в нем как единая централизованная система, а материальные выплаты и гарантии их работникам увязаны со стандартами МВД³⁴. Для налоговых служащих введена форменная одежда и классные чины.

³¹ Патентная система (2012 год), торговый сбор и налог на имущество физических лиц (2014 год), страховые взносы (2016 год), налог на дополнительный доход (2018 год).

³² О государственной налоговой службе [Электронный ресурс]: Постановление Совета министров СССР от 24.01.1990 № 76. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&b ase=ESU&n=4921#038930299193605356> (дата обращения: 19.09.2019).

³³ О налоговых органах Российской Федерации [Электронный ресурс]: Закон Рос. Федерации от 21.03.1991 № 943-1. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/ (дата обращения: 20.08.2019).

³⁴ Например, статья 17 предусматривала выплату пособия в размере 5-летнего денежного содержания при получении налоговым служащим увечий и 10-летнего пособия семье в случае гибели служащего. Налоговые служащие имели обязательное социальное страхование, им полагались гарантии в случае увольнения и др.

В 1992 году в структуре ГНС создано Главное управление налоговых исследований, в 1993 году преобразованное в Федеральную службу налоговой полиции – самостоятельный правоохранительный орган, функции которого в 2003 году переданы МВД. ГНС наладила взаимодействие с таможенными, правоохранительными и финансовыми органами в части налогового контроля, организовала учет налогоплательщиков, начала применение вычислительной техники, закупленной по международному займу³⁵.

Во *второй период* функции в данной сфере осуществляло Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России). В изменении статуса ГНС до министерства выразилось повышение значимости налогового администрирования в политике правительства. МНС России взяло курс на информатизацию и централизацию, реализуя Федеральную целевую программу «Развитие налоговой системы (2002–2004 годы)»³⁶. В этот период были созданы центры обработки данных в Москве, Санкт-Петербурге, Нижнем Новгороде, Волгограде и Кемерово. Модернизация налоговых органов стала ранним примером проектного управления в публичной сфере страны. Вместе с тем, отсутствие четких критериев затрудняет оценку эффективности МНС России³⁷.

В *третий период*, в ходе административной реформы, МНС России в 2004 году было преобразовано в Федеральную налоговую службу – ФНС России, подведомственную Министерству финансов Российской Федерации. На ФНС России была возложена реализация положений НК РФ, которые вступали в силу в тот период (в их развитие принято более 40 правовых актов). ФНС России стала уполномоченным органом в сфере валютного контроля, применения контрольно-кассовой техники, оборота подакцизных товаров, регистрации юридических лиц и ИП, банкротства³⁸.

Изменения в налоговой сфере требуют периодической оптимизации структуры и численности аппарата ФНС России: за 14 лет структура цен-

³⁵ Об утверждении соглашения между Российской Федерацией и Международным банком реконструкции и развития о займе для финансирования проекта модернизации налоговой службы [Электронный ресурс]: Постановление Правительства Рос. Федерации от 25.05.1995 № 527. URL: <https://base.garant.ru/6190281/> (дата обращения: 20.08.2019).

³⁶ На реализацию Федеральной целевой программы было выделено 16,9 млрд руб., включая 6,9 млрд руб. из федерального бюджета, 3 млрд руб. (100 млн долл.) займа МБРР и 7 млрд руб. средств из региональных и местных бюджетов.

³⁷ В Федеральной целевой программе указано, что «для оценки эффективности результатов реализации Программы будут использованы показатели, предусмотренные в настоящее время налоговой статистической отчетностью, а также дополнительно разработанные показатели». Однако к завершению программы большинство показателей не имели механизмов измерения. См.: *Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка эффективности и целевого использования займа № 4680-0-RU МБРР по проекту «Модернизация налоговой службы - 2» в Федеральном центре проектного финансирования, Федеральной налоговой службе и ее структурных подразделениях: Межрегиональной инспекции ФНС России по централизованной обработке данных (г. Москва) и Межрайонной инспекции ФНС России по централизованной обработке данных по Нижегородской области»* // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. 2008. № 4 (апрель). С. 82–96.

³⁸ Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе [Электронный ресурс]: постановление Правительства Рос. Федерации от 30.09.2004 № 506. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/ (дата обращения: 19.09.2019).

трального аппарата изменялась 7 раз, а территориальных органов – 4 раза. В ходе информатизации создан Федеральный информационный адресный ресурс (2011 год), введена автоматизированная система «Налог-3» и подача деклараций онлайн (2013 год). В контрольно-надзорной деятельности ФНС России введен риск-ориентированный подход (2016 год), после чего число выездных проверок сократилось в 2 раза, а поступления налогов выросли.

Рассмотрим показатели деятельности налоговых органов (табл. 3).

Выявлена статистическая связь количества функций налоговых органов с долей работников с высшим образованием и в возрасте до 40 лет (коэффициенты корреляции 0,83 и 0,58 при $p < 0,001$) и двух последних показателей друг с другом (0,83). В свою очередь, численность работников отрицательно коррелирует с вышеназванными показателями (–0,69 и –0,89). Это означает, что привлечение молодых и образованных кадров способствует исполнению большего числа функций меньшим количеством сотрудников.

Объем функций налоговой службы в анализируемый период возрос в 2,3 раза, что объясняется расширением предмета ведения. Доля от числа всех функций ФОИВ (Клименко и Минченко, 2016) колебалась в пределах от 1 % (1996 год) до 1,9 % (2018 год). Между числом изменений в НК РФ по годам и количеством функций ФНС России выявлена сильная положительная корреляция ($k=0,87$, $p < 0,01$), что указывает на закономерный характер изменения функций и корректность полученных нами данных.

Численность налоговых служащих всего СССР в 1990 году составляла 65 тыс. чел. В июне 1991 года штат московской налоговой инспекции состоял из трех человек. В 1992 году ГНС был установлен штат в 100 тыс. единиц. До 1998 года численность ГНС росла, достигнув почти 200 тыс. сотрудников. Минимальной была численность служащих ФНС России в 2013 году – 126 тыс. чел. Центральный аппарат был больше всего в 1997 году (1095 чел.), меньше всего в 1992–1994 и 2008 годах (менее 600). В 1998 году в налоговых органах были заняты $\frac{2}{3}$ всех служащих ФОИВ, или 0,3 % занятых в экономике страны, или 0,13 % численности населения. Минимальные значения отмечены в 1992 и 2013–2016 годах: 26–29 % служащих ФОИВ, 0,14–0,18 % занятых и 0,06–0,08 % населения. Хотя впоследствии наметилась тенденция к новому росту, но в целом с 1993 года налоговых служащих стало меньше на 21 %.

Качественный состав служащих улучшился по таким показателям, как доля лиц с высшим образованием (рост почти на 30 %) и доля работников младше 40 лет (рост на 9 %). Если первый показатель возрастал неуклонно, то приток молодежи на службу уменьшался в 1992–1998 годах, а с 2009 года наблюдается стагнация показателя на уровне около 60 %.

Уровень оплаты труда налоговых работников являлся одной из острейших проблем. В 1992–1997 годах он приближался к средней зарплате по стране, но был ниже среднего в системе ФОИВ. Имели место задержки заработной платы инспекторов. Правительство делало попытки увязать уровень оплаты служащих с результатами деятельности. В 1991–1999 годах действовал фонд развития налоговой службы, куда направлялось от 10 до 45 % сумм дополнительно взысканных платежей в бюджет, или 0,75–0,9 % от суммы собранных налогов. На премирование, как правило, отводилось 25 % средств фонда,

Таблица 3 / Table 3

Описательная статистика развития налоговой службы / Descriptive statistics of tax service development

Показатели	Количество функций налогового органа, ед.	Доля численности служащих налоговых органов от численности служащих в ФОИВ, %	Доля служащих налоговых органов с высшим образованием, %	Доля служащих налоговых органов в возрасте до 40 лет, %	Соотношение уровня заработной платы служащих налоговых органов и служащих в ФОИВ, %	Доля затрат на содержание налоговых органов от расходов федерального бюджета, %
Среднее	81,4	40,1	79,5	51,9	116,7	0,6
Стандартное отклонение	19,8	11,1	9,6	8,3	17,5	0,2
Максимум	130	66,2	94,0	60,2	151,6	0,9
Минимум	56	26,6	65,0	38,0	77,1	0,2
Коэффициент вариации	390,6	123,6	91,3	69,3	306,0	0,0
Темп роста значений показателей по периодам, %						
1992–1999	112,5	215,4	110,8	78,0	69,3	280,8
2000–2009	125,0	63,6	116,7	150,6	110,0	61,5
2010–2018	156,6	106,8	108,0	98,1	107,5	84,6
1992–2018	232,1	125,6	144,6	118,0	81,5	269,2

а остальные – на капитальные вложения. С 2007 года в ФНС и еще двух федеральных службах введена система оплаты труда работников по результатам деятельности, при которой премии выплачиваются сверх установленного размера фонда оплаты труда³⁹.

Уровень оплаты в налоговых органах колебался от 77 % до 151 % к средней оплате в ФОИВ. Уровень оплаты в центральном аппарате налоговых органов варьировал от 163 % (2006 год) до 70 % (2004 год) от среднего по ФОИВ; на уровне территориального аппарата соотношение было от 76 % (1993 год) до 132 % (2017 год). По отношению к средней зарплате в экономике оплата в налоговых органах, за исключением 1993 года, всегда была выше.

Финансирование налоговых органов было минимальным по отношению к общей сумме расходов федерального бюджета в 1995–1996, 1998–1999, 2012–2013 и 2017–2018 годах (менее 0,5 %), максимальным – в 1997 и 2003 годах (выше 0,9 %). Относительно расходов на ФОИВ расходы на налоговые органы варьировали от 20 % до 73 %, а в среднем находились на уровне 45 %.

ОБСУЖДЕНИЕ

Агрегирование показателей позволило рассчитать индексы развития налоговых органов, которые принимали отрицательные значения в 1993–2005 годах (минимум в 2000 году – 92 %) и к 2018 году выросли до исторического максимума (125 %). Снижение темпов роста отмечено в 2010 и 2013–2014 годах.

Рассмотрим соотношение динамики исследуемых индексов (рисунок).

Выявлены следующие основные закономерности.

1. Между индексами развития налоговой системы и налоговой службы выявлена статистически значимая положительная связь ($k=0,76$, $p<0,0001$). Гипотеза о существовании взаимосвязи развития налоговой системы и службы в налоговых органах нашла эмпирическое подтверждение и при построении регрессии ($\text{Prob}<0,0001$, $R^2=0,58$, $\text{const}=27,4$, $\text{coef.}=0,81$).

Для ответа на вопрос о причине наблюдаемых изменений рассчитаем корреляционные связи с временным лагом зависимой переменной, чтобы учесть фактор инерционности. Выяснено, что коэффициент корреляции индексов снижается с 0,76 до 0,48 при смещении значений индекса развития налоговых органов в качестве зависимой переменной и растет до 0,89 при смещении индекса развития налоговой системы. Этот результат можно интерпретировать таким образом, что изменения в системе налоговых органов в 89 % случаев позитивно коррелируют с направлением развития налоговой системы с временным лагом 3 года. Эти закономерности следует учитывать при планировании будущих изменений.

Целесообразно заложить в государственную программу Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование

³⁹ О материальном стимулировании федеральных государственных гражданских служащих и сотрудников территориальных органов отдельных федеральных органов исполнительной власти [Электронный ресурс]: Постановление Правительства Рос. Федерации от 25.09.2007 № 611. URL: <https://base.garant.ru/191858/> (дата обращения: 20.08.2019).

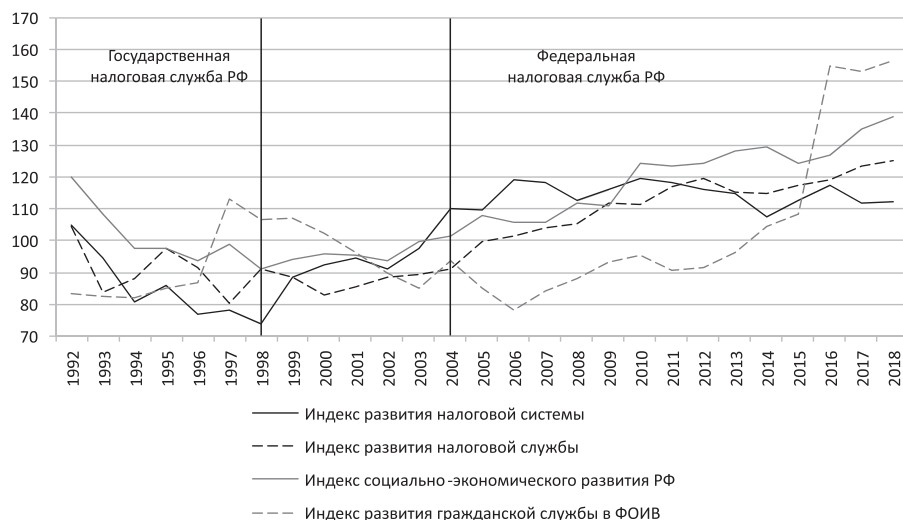


Рис. Динамика индексов развития налоговой системы, развития налоговых органов, социально-экономического развития Российской Федерации и развития федеральной государственной гражданской службы (1992–2018 годы), % / Fig. Dynamics of development indices for tax system, tax service, Russia's socio-economic development and federal public services, 1992–2018, %

финансовых рынков»⁴⁰ необходимость фиксации последствий программных мероприятий структурными подразделениями налоговой службы с отчетным периодом за три последних года, с переходящими показателями при смене целевых программ. В настоящее время мониторинг реализации программ, согласно норме постановления Правительства Российской Федерации 2010 года «Об утверждении порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ Российской Федерации»⁴¹, фактически прекращается после завершения программы, и реализация следующего документа начинается как бы с «чистого листа», что неверно, учитывая инерционность изменений в экономике и системе государственного управления.

Кроме того, на уровне мотивации отдельных государственных служащих мы бы рекомендовали ввести интегральный показатель дополнительного материального стимулирования и фонд премирования по результатам работы служащих за последние три года. Это создало бы у них понимание ответственности за долгосрочные результаты своей работы.

⁴⁰ Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» [Электронный ресурс]: Постановление Правительства Рос. Федерации от 15.04.2014 № 320. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70544234/> (дата обращения: 14.09.2019).

⁴¹ Об утверждении порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ Российской Федерации [Электронный ресурс]: постановление Правительства Рос. Федерации от 02.08.2010 № 588. URL: <https://base.garant.ru/198991/> (дата обращения: 14.09.2019).

2. Изучение статистических связей между названными показателями по периодам показало, что связи между индексами находились на высоком уровне в 1992–1999 годах (коэффициент корреляции 0,5, оба индекса снижались) и особенно в 2000–2009 годах ($k=0,87$, одновременный рост индексов в 2000–2006 годах). С 2010 года наблюдается рассогласование динамики индексов ($k=-0,32$).

В период существования ГНС (1992–1998 годы) статистическая связь индексов составляла 0,52, а при однолетнем смещении индекса развития налоговой системы увеличилась до 0,62. В годы деятельности МНС России (1998–2004 годы) статистическая связь индексов была минимальной (0,001), при однолетнем смещении индекса развития налоговой системы возросла до 0,35, а при двухлетнем – до 0,52. После создания ФНС России в 2004 году характер связи ухудшился: 0,07 при однолетнем смещении индекса развития налоговой системы $-0,09$ и при двухлетнем смещении $-0,63$. Изучение индекса развития налоговых органов в качестве зависимой переменной не приводит к усилению статистической связи.

Таким образом, глобальный минимум индексов развития налоговой системы и налоговой службы отмечен в 1997–1999 годах, т. е. во время преобразования ГНС в МНС России. Реализация комплекса мер в 2000–2003 годах способствовала улучшениям в налоговой системе. Изучение хронологии событий позволяет предположить, что главными факторами изменений стали введение НК РФ, НДПИ и НДС, появление реестра налогоплательщиков, реестра юридических лиц и реестра ИП, отмена оборотных налогов, разграничение полномочий центра и регионов.

Глобальный максимум индекса развития налоговой системы отмечен в 2006 году; радикальных изменений в тот год не отмечено, но накопленный эффект, вероятно, дали предшествующие изменения, главным образом упрощение налогообложения и уменьшение количества налогов и сборов. В дальнейшем общеэкономические кризисы 2008–2009 годов и 2014 года способствовали снижению значений данного индекса. Что касается налоговой службы, то исторический максимум ее развития отмечен в 2017–2018 годах, что стало следствием многолетней оптимизации органов ФНС России.

Наблюдаемое в последние годы рассогласование динамики развития налоговой системы и налоговой службы вызвано, на наш взгляд, посткризисным замедлением экономического роста и негативными тенденциями в государственном регулировании (усиление налоговой нагрузки на бизнес, появление новых налогов). Все это указывает вектор дальнейших изменений.

В этой связи целесообразны такие меры, как рост собираемости НДС путем ликвидации «серых» схем оплаты труда, особенно в малом и среднем бизнесе. Эти меры ФНС России должна реализовать совместно с органами Роструда. Параллельно должно происходить расширение практики безналичных расчетов, делающее транзакции подконтрольными. Но главным источником роста налогооблагаемой базы является повышение благосостояния граждан. Мультипликативный эффект дают инвестиции в инфраструктуру, создание новых рабочих мест. Эти меры требуют системных изменений регуляторной среды, в частности развития закупочного законодательства, повы-

шения эффективности бюджетных расходов. Компании в приоритетных отраслях экономики (обрабатывающая индустрия, цифровые технологии) должны получать преференции в пределах тех расходов, которые они реально несут, и тех налогов, которые должны платить. В качестве первоочередной меры видится введение упрощенной системы оформления и отчетности (например, отмена архаичного института физического адреса места нахождения). Другая мера – введение вычета (возмещения) по НДС для молодых специалистов, получивших образование по востребованному для российской экономики направлению и работающих по специальности.

3. Наблюдается взаимосвязь в динамике индексов социально-экономического развития Российской Федерации и развития федеральной государственной гражданской службы (коэффициент корреляции 0,53, $p=0,004$)⁴².

В свою очередь, теснота статистической связи в динамике индексов развития налоговой системы и социально-экономического развития Российской Федерации составляет 0,73, $p<0,0001$; это означает, что развитие налоговой системы обуславливает динамику социально-экономического развития.

Выявленную закономерность можно использовать при проектировании изменений в системе государственной службы в целом и службы в налоговых органах в частности. При наличии системы показателей оценки эффективности ФНС России показатели оценки индивидуальной служебной деятельности ее работников недостаточно ориентируют их на достижение целей организации. В преодолении этого пробела видится ресурс повышения эффективности деятельности ФНС России. Показатели оценки результативности деятельности руководителей следует поставить в зависимость от динамики процессов социально-экономического развития в налоговой сфере.

В рамках совершенствования законодательства о государственной гражданской службе необходимо усиливать взаимосвязь между получением образования по специальности (направлению) профессиональной служебной деятельности. Кроме того, целесообразно увязывать должностной рост служащих с получением профильного образования более высокого уровня (магистратура, МРА, МВА, аспирантура) и (или) стажем службы в ведомстве. В настоящее время подобные требования отсутствуют, что открывает простор для произвольных назначений на руководящие должности и снижает мотивацию служащих на не руководящих должностях к профессиональному и должностному росту, длительной и безупречной службе в органах ФНС России.

4. Отмечено существование статистических связей между развитием налоговой системы и общим вектором социально-экономического развития Российской Федерации. На первичность налоговых изменений по отношению к изменениям в экономике указывает то, что коэффициент корреляции соответствующих индексов возрастает с 0,73 до 0,82 при смещении индекса социально-экономического развития Российской Федерации на два года. Наконец, связь

⁴² Индекс социально-экономического развития Российской Федерации рассчитан авторами по 410 статистическим показателям, отраженным в документах стратегического планирования. Показатели и методика для расчета индекса развития государственной службы в ФОИВ аналогичны используемым для налоговой службы (Борщевский, 2018).

между индексами развития налоговых органов и социально-экономическим развитием страны находится на очень высоком уровне ($k=0,91$ и $0,95$ при смещении значений второго индекса на 1 год). Интерпретация данной связи сводится к тому, что эффективность налоговых органов оказывает существенное, хотя и опосредованное влияние на экономику, и этому вопросу следует уделять пристальное внимание как лицам, принимающим решения, так и экспертам.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании вышеизложенного мы рекомендуем следующие правовые изменения:

1) Упрощение правоприменительной практики по ст. 14.1 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях «Осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации или без специального разрешения (лицензии)» и ст. 171 Уголовного кодекса Российской Федерации «Незаконное предпринимательство». Речь идет об административных мерах при первой фиксации такого правонарушения в случае добровольной регистрации ИП или юридического лица и ведения ими предпринимательской деятельности не менее двух отчетных периодов. Сложность доказательства «извлечения прибыли» и «неоднократности» в рамках действующей нормы приводит к тому, что многие сферы предпринимательства остаются в тени.

2) Поддержка предпринимателей, зарегистрированных впервые и действующих менее года (особенно по специальным режимам «Налог на профессиональный доход» и «Патент»), в форме сниженных налоговых ставок и ослабленного начисления пеней на период «привыкания» к предпринимательской деятельности. В органах ФНС России целесообразно выделение функциональных подразделений и «горячих линий» для сопровождения исключительно данной группы клиентов.

3) Препятствование недополучению бюджетом налогов и сборов из-за завышения количества субъектов предпринимательства. Федеральный закон 2001 года «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»⁴³ наказывает налогоплательщиков только принудительной ликвидацией в качестве субъекта предпринимательства. Однако ликвидация юридического лица происходит достаточно долго, чтобы недобросовестный налогоплательщик заложил процессуальные сроки в цикл открытия и закрытия фиктивных фирм. Необходимо процедурно отделить добросовестных налогоплательщиков от фирм-однодневок, введя промежуточное наказание («временное прекращение деятельности хозяйствующего субъекта»), мешающее хозяйственной деятельности злоумышленника.

Правовые особенности данной санкции:

– основание для наложения: непредставление отчетности в течение шести месяцев, предоставление нулевой отчетности в течение девяти меся-

⁴³ О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей [Электронный ресурс]: Федер. закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ. URL: <http://base.garant.ru/12123875/> (дата обращения: 15.09.2019).

цев или наличие непогашенных задолженностей в бюджет в течение шести месяцев;

- правовые последствия для предпринимателя: приостановление действия лицензий, договоров (исключая трудовые и кредитные договоры), прекращение начисления налогов, взносов, штрафов и пеней (во избежание начисления заведомо невзыскиваемой задолженности), открытое информирование бюджетных контрагентов через сервисы госуслуг; фиксирование в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ) и Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) срока фактической деятельности за исключением периодов временного прекращения деятельности (станет бесполезным открытие «резервных» юридических лиц «на будущее»).

4) Сохранение специального налогового режима «Единый налог на вмененный доход» (ЕНВД), отмененного после 2020 года⁴⁴, для налогоплательщиков, в отношении которых еще не отработан механизм администрирования. Полная же отмена ЕНВД приведет к перемещению части бизнеса в «тень».

Кроме того, мы рекомендуем введение новых специальных режимов в тех сферах, которые находятся в «черной» или «серой» зоне. Например, арендодатели жилых помещений формально подпадают под обязанность платить НДС от суммы арендной платы, но в обмен на это не получают ничего равноценного. Надежные российские банки принимают вклады населения под 4–4,5 % годовых, и такой же или меньшей должна быть комфортная ставка «налога на сдачу жилья». Рекомендуемые особенности:

- разовая регистрация в многофункциональном центре в качестве налогового агента;
- фиксация отсчета налогового периода после отправки фотографии договора и паспорта арендатора в интернет-приложении;
- арендодатель должен получить проверку и контроль личности арендатора на криминальный след и прописанную законом процедуру выселения проблемного арендатора силами полиции или судебных приставов при обращении добросовестного налогоплательщика-арендодателя;
- арендатор, в свою очередь, должен получать право подтверждения места проживания при обращении в муниципальные и государственные органы.

Апробированный в статье подход к оценке эффективности налоговых органов на фоне динамики развития налоговой системы при всех упомянутых ограничениях представляется перспективным для выявления закономерностей в развитии исследуемого объекта, которые могут быть использованы для оценки эффективности налоговой политики и реформирования государственной службы в налоговых органах.

⁴⁴ О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности» [Электронный ресурс]: Федер. закон от 29.06.2012 № 97-ФЗ. URL: <http://base.garant.ru/70194788/> (дата обращения: 15.09.2019).

Библиографический список

Амбросьева Т. Г. Фискальная эффективность налогообложения и показатели ее оценки // Вестник Екатеринбургского института. 2010. № 1. С. 9–11.

Аристархова М. К., Шеина А. Ю. Концепция оценки деятельности налоговых органов // Экономика и управление: научно-практический журнал. 2015. № 2. С. 79–83.

Барабашев А. Г., Макаров А. А., Макаров И. А. О совершенствовании индикативных оценок качества государственного управления // Вопросы государственного и муниципального управления. 2019. № 2. С. 7–38.

Борищевский Г. А. Трансформация института государственной бюрократии: от советского опыта к современности // Политическая наука. 2018. № 1. С. 223–248.

Бредихина К. В., Бадеева Е. А., Сазонова И. В. Эффективность деятельности налоговых органов РФ: подходы к ее оценке и планированию // Модели, системы, сети в экономике, технике, природе и обществе. 2017. № 4. С. 17–27.

Васильев С. В. Налогообложение в России в период перехода к рыночной экономике и налоги как инструмент государственного регулирования экономики в конце XX и начале XXI столетий // Экономика и бизнес: теория и практика. 2018. № 10–1. С. 32–41. DOI: 10.24411/2411-0450-2018-10054.

Гмурман В. Е. Теория вероятностей и математическая статистика. 9-е изд. М.: Высшая школа, 2003. 479 с.

Гурвич Е. Т., Суслина А. Л. Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // Финансовый журнал. 2015. № 4. С. 22–33.

Игнатъев И. Ю. Оценка налоговой нагрузки предприятия по методике Федеральной налоговой службы // Дискуссия. 2015. № 7. С. 32–37.

Клименко А. В., Минченко О. С. Полномочия, функции и услуги исполнительной власти: соотношение, классификация и основные характеристики // Вопросы государственного и муниципального управления. 2016. № 1. С. 7–37.

Литвинова В. В. Налоговый потенциал территории и его оценка [Электронный ресурс] // Иннов: электронный научный журнал. 2017. № 4. С. 1–14. URL: <https://www.innov.ru/science/economy/nalogovyy-potentsial-territorii-i-e/> (дата обращения: 25.11.2019).

Мау В. А. Экономика и политика России год за годом (1991–2009). М.: Дело, 2018. 440 с.

Мишустин М. В. Факторы роста налоговых доходов: макроэкономический подход // Экономическая политика. 2016. Т. 11, № 5. С. 8–27.

Мороз В. В., Мороз С. В. Показатели эффективности работы налоговых органов // Проблемы экономики и юридической практики. 2018. № 2. С. 50–52.

Прикладная статистика: Классификации и снижение размерности / Под ред. С. А. Айвазяна. М.: Финансы и статистика, 1989. 607 с.

Соболева Г. В., Дюкина Т. О. Оценка результативности налогового администрирования в Российской Федерации // Вестник Финансового университета. 2013. № 6. С. 21–34.

Тихонова А. В., Дзюба Д. В. К вопросу об оценке эффективности налогового контроля // Экономический анализ: теория и практика. 2017. Т. 16, № 4. С. 746–755.

Хафизова А. Р. Показатели оценки эффективности деятельности налоговых органов: обзор существующих подходов // Финансы и кредит. 2012. Т. 18, № 31. С. 18–24.

Aguzarova L. A., Aguzarova F. S. Planning of tax payments as a factor of economic growth // European Research Studies Journal. 2018. Vol. 21, № 2 (Special). P. 195–206.

Andrle M., Hebous Sh., Kangur A. et al. Italy: toward a growth-friendly fiscal reform // IMF Working Papers. 2018. № 18/59. 38 p.

Bird R. M. Fiscal decentralization and decentralizing tax administration: different questions, different answers // Comparing fiscal federalism / Ed. by A. Valdesalici, F. Palermo. Leiden: Brill Nijhoff, 2018. P. 190–220.

Boumans D., Fuest C., Krolage C. et al. Expected effects of the US tax reform on other countries: global and local survey evidence // CESifo Working Papers. 2019. № 7491. 23 p.

Cagala T., Rincke J., Cueva A. T. Administrative efficiency and tax compliance // Proceedings of the 110th Annual Conference on Taxation (Philadelphia, Pennsylvania, US, November 9–11, 2017). Vol. 4. Red Hook, NY: Curran Associates, Inc., 2018. P. 2648–2677.

Chaikovskaya N. V., Chaikovsky D. V., Terentieva I. V. Methodology of assessment of the control work efficiency of the tax authority // Mediterranean Journal of Social Sciences. 2015. Vol. 6, № 6 S3. P. 127–135. DOI: 10.5901/mjss.2015.v6n6s3p127.

Dmitriev O. N., Novikov S. V. Transformation of Russian tax system as part of the integration of the economy into international high-technology production field of socio-economic systems // European Research Studies Journal. 2018. Vol. 21, № 4. P. 400–413.

Fack G., Landais J. The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France // Journal of Public Economics. 2016. Vol. 133, № 3. P. 23–40.

Friedman J., Betor T., Do S. The votes are in: state responses to federal tax reform // The Tax Executive. 2018. Vol. 70. P. 31–43.

Grote M. How to establish a tax policy unit // IMF How to Notes. 2019. № 17/02. 40 p.

Jang S., Eger III R. J. The effects of state delinquent tax collection outsourcing on administrative effectiveness, efficiency, and procedural fairness // American Review of Public Administration. 2019. Vol. 49, № 2. P. 236–251. DOI: 10.1177/0275074018759435.

Shibaeva N. A., Zarudneva A. I., Sozinova A. A. et al. Restructuring of tax liabilities as an upcoming trend of economic diversification in modern Russia // Optimization of the taxation system: preconditions, tendencies and perspectives / Ed. by I. V. Gashenko, Y. S. Zima, A. V. Davidyan. Cham: Springer, 2019. P. 83–89. DOI: 10.1007/978-3-030-01514-5_10.

Slemrod J. Is this tax reform, or just confusion? // Journal of Economic Perspectives. 2018. Vol. 32, № 4. P. 73–96. DOI: 10.1257/jep.32.4.73.

Steshenko J. A., Tikhonova A. V. An integral approach to evaluating the effectiveness of tax incentives // Journal of Tax Reform. 2018. Vol. 4, № 2. P. 157–173. DOI: 10.15826/jtr.2018.4.2.050.

Xiong Z., Li H. Ecological deficit tax: a tax design and simulation of compensation for ecosystem service value based on ecological footprint in China // Journal of Cleaner Production. 2019. Vol. 230, № 1. P. 1128–1137. DOI: 10.1016/j.jclepro.2019.05.172.

Информация об авторах

Борщевский Георгий Александрович – д-р полит. наук, канд. ист. наук, доцент кафедры государственной службы и кадровой политики ФГБОУ ВО «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», 119571, Россия, г. Москва, пр-т Вернадского, 82, стр. 1

ORCID: 0000-0001-9099-9847

ResearcherID: J-6974-2014

Электронный адрес: ga.borshchevskiy@igsu.ru

Облакова Ольга Максимовна – референт государственной гражданской службы Российской Федерации 2 класса, главный специалист-эксперт отдела Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы России по крупнейшим налогоплательщикам № 9, 127051, Россия, г. Москва, Рахмановский пер., 4, стр. 1

ORCID: 0000-0002-6835-7511

ResearcherID: AAG-3712-2020

Электронный адрес: o.oblakova.r9979@nalog.ru

Статья получена 25 декабря 2019 года

UDC 336

DOI: 10.17072/2218-9173-2020-1-93-119

INTERRELATION OF TAX SYSTEM AND TAX SERVICE DEVELOPMENT IN RUSSIA

Georgiy A. Borshchevskiy

The Russian Presidential Academy of National Economy
and Public Administration, 82/1 Vernadsky ave., Moscow,
119571, Russia

ORCID: 0000-0001-9099-9847

ResearcherID: J-6974-2014

E-mail: ga.borshchevskiy@igsu.ru

Olga M. Oblakova

Inter-Regional Inspectorate of Federal Tax Service of Russia
no. 9 for the Largest Taxpayers, 4/1 Rahmanovsky lane,
127051, Moscow, Russia
ORCID: 0000-0002-6835-7511
ResearcherID: AAG-3712-2020
E-mail: o.oblakova.r9979@nalog.ru

For citation:

Borshchevskiy, G. A. and Oblakova, O. M. (2020), "Interrelation of tax system and tax service development in Russia", *Ars Administrandi*, vol. 12, no. 1, pp. 93–119, doi: 10.17072/2218-9173-2020-1-93-119.

Introduction. The study of the interrelation of tax system and tax service development in the Russian Federation is presented.

Aims. To assess the efficiency of the Russian tax system in comparison with the development of public service in tax authorities.

Methods. Quantitative methods (e.g. factor analysis, principal component analysis, economic and statistical methods, econometrics, content analysis of legal acts, tabular and graphical visualization, monitoring of tax authorities' performance indicators); qualitative methods (comparative legal and comparative historical analysis).

Results. A comprehensive methodology for assessing the development of the tax system and tax service of the Russian Federation in 1991–2018 has been proposed. The methodology has been tested on statistical data and respective indices have been calculated. A chronology of key events in the tax system and tax authorities development in the Russian Federation has been constructed. The hypothesis of a statistical relationship presence in the development of the tax system and tax authorities has been verified.

Conclusions. The research states a high degree of statistical compliance of the tax system development indices and the tax service indices. Mismatch in the dynamics of the tax system and tax service development in 2014–2018 was caused by both the post-crisis slowdown in economic growth and negative trends in government regulation (the emergence of new taxes, increased tax burden on businesses, etc.). The revealed patterns can be used in assessing the efficiency of tax policy and restructuring the public service in tax authorities.

Keywords: tax system; public service; tax authorities; fiscal policy; reform; efficiency

References

- Ambroseva, T. G. (2010), "Fiscal efficiency of taxation and indicators of its assessment", *Vestnik Ekaterininskogo instituta*, no. 1, pp. 9–11.
- Aristarkhova, M. K. and Sheina, A. Yu. (2015), "The concept of assessing the activities of tax authorities", *Economics and Management: Research and Practice Journal*, no. 2, pp. 79–83.

Barabashev, A. G., Makarov, A. A. and Makarov, I. A. (2019), "On the improvement of indicative quality assessment of public administration", *Public Administration Issues*, no. 2, pp. 7–38.

Borshchevskiy, G. A. (2018), "Institutional transformation of the Russian state bureaucracy from soviet experience to the modernity", *Political Science (RU)*, no. 1, pp. 223–248.

Bredikhina, K. V., Badeeva, E. A. and Sazonova, I. V. (2017), "Efficiency of the activities of tax bodies of the Russian federation: approaches to its assessment and planning", *Models, systems, networks in economics, engineering, nature and society*, no. 4, pp. 17–27.

Vasilev, S. V. (2018), "Taxation in Russia during the transition to a market economy. Taxes as an instrument of state regulation of the economy at the end of the 20th and beginning of the 21st centuries", *Economy and business: theory and practice*, no. 10–1, pp. 32–41, doi: 10.24411/2411-0450-2018-10054.

Gmurman, V. E. (2003), *Teoriya veroyatnostei i matematicheskaya statistika* [Theory of probability and mathematical statistics], 9th ed., Vysshaya shkola, Moscow, Russia.

Gurvich, E. T. and Suslina, A. L. (2015), "Tax collection trends in Russia: macro-economic approach", *Financial journal*, no. 4, pp. 22–33.

Ignatiev, I. Yu. (2015), "Evaluation of enterprise's tax burden by the method of federal tax service", *Discussion*, no. 7, pp. 32–37.

Klimenko, A. V. and Minchenko, O. S. (2016), "Powers, functions and services of the executive power: correlation, classification and key features", *Public Administration Issues*, no. 1, pp. 7–37.

Litvinova, V. V. (2017), "Territorial tax potential and its evaluation", *Innov: elektronnyi nauchnyi zhurnal*, no. 4, pp. 1–14 [Online], available at: <https://www.innov.ru/science/economy/nalogovyy-potentsial-territorii-i-e> (Accessed November 25, 2019).

Mau, V. A. (2018), *Ekonomika i politika Rossii god za godom (1991–2009)* [The economy and policy of Russia year after year (1991–2009)], Delo, Moscow, Russia.

Mishustin, M. V. (2016), "Tax revenue growth factors: a macroeconomic approach", *Economic policy*, vol. 11, no. 5, pp. 8–27.

Moroz, V. V. and Moroz, S. V. (2018), "The calculation of the efficiency of the tax authorities", *Economic problems and legal practice*, no. 2, pp. 50–52.

Aivazyan, S. A. (ed.) (1989), *Prikladnaya statistika: Klassifikatsii i snizhenie razmernosti* [Applied statistics: classifications and dimension reduction], Finansy i statistika, Moscow, Russia.

Soboleva, G. V. and Dyukina, T. O. (2013), "Assessment of the tax administration efficiency in the Russian Federation", *Bulletin of the Financial University*, no. 6, pp. 21–34.

Tikhonova, A. V. and Dzyuba, D. V. (2017), "On tax control efficiency evaluation", *Economic Analysis: Theory and Practice*, vol. 21, no. 5, pp. 612–622, doi: 10.24891/ia.21.5.612.

Khafizova, A. R. (2012), "Performance indicators for tax authorities: a review of existing approaches", *Finance and Credit*, vol. 18, no. 31, pp. 18–24.

Aguzarova, L. A. and Aguzarova, F. S. (2018), "Planning of tax payments as a factor of economic growth", *European Research Studies*, vol. 21, no. 2 (Special), pp. 195–206.

- Andrle, M., Hebous, Sh., Kangur, A. et al. (2018), "Italy: toward a growth-friendly fiscal reform", *IMF Working Papers*, no. 18/59, 38 p.
- Bird, R. M. (2018), "Fiscal decentralization and decentralizing tax administration: different questions, different answers", in Valdesalici, A. and Palermo, F. (ed.), *Comparing fiscal federalism*, Brill Nijhoff, Leiden, Netherlands, pp. 190–220.
- Boumans, D., Fuest, C., Krolage, C. et al. (2019), "Expected effects of the US tax reform on other countries: global and local survey evidence", *CESifo Working Papers*, no. 7491, 23 p.
- Cagala, T., Rincke, J. and Cueva, A. T. (2018), "Administrative efficiency and tax compliance", *Proceedings of the 110th Annual Conference on Taxation* (Philadelphia, Pennsylvania, US, November 9–11, 2017), vol. 4, Curran Associates, Inc., Red Hook, NY, US, pp. 2648–2677.
- Chaikovskaya, N. V., Chaikovsky, D. V. and Terentieva, I. V. (2015), "Methodology of assessment of the control work efficiency of the tax authority", *Mediterranean Journal of Social Sciences*, vol. 6, no. 6 S3, pp. 127–135, doi: 10.5901/mjss.2015.v6n6s3p127.
- Dmitriev, O. N. and Novikov, S. V. (2018), "Transformation of Russian tax system as part of the integration of the economy into international high-technology production field of socio-economic systems", *European Research Studies Journal*, vol. 21, no. 4, pp. 400–413.
- Fack, G. and Landais, J. (2016), "The effect of tax enforcement on tax elasticities: evidence from charitable contributions in France", *Journal of Public Economics*, vol. 133, no. 3, pp. 23–40.
- Friedman, J., Betor, T. and Do, S. (2018), "The votes are in: state responses to federal tax reform", *The Tax Executive*, vol. 70, pp. 31–43.
- Grote, M. (2019), "How to establish a tax policy unit", *IMF How to Notes*, no. 17/02, 40 p.
- Jang, S. and Eger III, R. J. (2019), "The effects of State delinquent tax collection outsourcing on administrative effectiveness, efficiency, and procedural fairness", *American Review of Public Administration*, vol. 49, no. 2, pp. 236–251, doi: 10.1177/0275074018759435.
- Shibaeva, N. A., Zarudneva, A. I., Sozinova, A. A. et al. (2019), "Restructuring of tax liabilities as an upcoming trend of economic diversification in modern Russia", in Gashenko, I. V., Zima, Y. S. and Davidyan, A. V. (ed.), *Optimization of the Taxation System: Preconditions, Tendencies and Perspectives*, Springer, Cham, Switzerland, pp. 83–89, doi: 10.1007/978-3-030-01514-5_10.
- Slemrod, J. (2018), "Is this tax reform, or just confusion?", *Journal of Economic Perspectives*, vol. 32, no. 4, pp. 73–96, doi: 10.1257/jep.32.4.73.
- Steshenko, J. A. and Tikhonova, A. V. (2018), "An integral approach to evaluating the effectiveness of tax incentives", *Journal of Tax Reform*, vol. 4, no. 2, pp. 157–173, doi: 10.15826/jtr.2018.4.2.050.
- Xiong, Z. and Li, H. (2019), "Ecological deficit tax: a tax design and simulation of compensation for ecosystem service value based on ecological footprint in China", *Journal of Cleaner Production*, vol. 230, no. 1, pp. 1128–1137, doi: 10.1016/j.jclepro.2019.05.172.

Received December 25, 2019