

налоговый разрыв: особенности определения и мировой опыт

Аннотация

Статья посвящена особенностям определения налогового разрыва. Определены факторы, влияющие на показатель налогового разрыва, рассмотрен зарубежный опыт.

Ключевые слова: налоговый разрыв, собираемость налогов, налоговое администрирование

Основными направлениями налоговой политики Российской Федерации на 2012 г. и на плановый период 2013 и 2014 гг. является совершенствование налогового администрирования, благодаря которому возможно мобилизовать дополнительные источники доходов в бюджетную систему Российской Федерации.

Вопрос собираемости налогов является в настоящий момент очень актуальным. Данный показатель позволяет оценить эффективность налогового администрирования в Российской Федерации.

Определение «налогового разрыва»

Показатель собираемости налогов и сборов характеризует уровень исполнения налогоплательщиками заявленных налоговых обязательств. Действующая методика расчета собираемости налогов и сборов основана на сопоставлении фактически поступивших и начисленных налогов за отчетный период.

На протяжении последних лет уровень собираемости налогов и сборов, рассчитанный по методике ФНС России, находится на достаточно высоком уровне (свыше 95%), что свидетельствует о высоком уровне налоговой дисциплины налогоплательщиков в отношении заявленных ими налоговых обязательств.

**Шакирова
Джамиля Юнусовна**

канд. экон. наук,
исполнительный
директор Центра
администрирования
и финансового
управления,
г. Москва
dhak@mail.ru

**Засько Вадим
Николаевич**
д-р экон. наук,
профессор кафедры
проблем рынка и
хозяйственного
механизма,
г. Москва
Vadim_zasko@mail.ru

*Российская академия
народного хозяйства
и государственной
службы при Президенте
РФ,*

**показатель
собираемости
налогов и сборов
характеризует
уровень исполнения
налогоплательщиками
заявленных налоговых
обязательств**

Вместе с тем, в мировой практике оценка собираемости налогов и сборов основана на определении «налогового разрыва» – разницы между суммами фактически поступивших налогов и предполагаемых сумм налога, которые могли бы поступить в бюджетную систему при условии полного исполнения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах.

В частности, при расчете «налогового разрыва» учитываются следующие факторы: несоблюдение законодательства о налогах и сборах, вызванное ошибками налогоплательщиков; умышленное уклонение от уплаты налогов и сборов, в том числе – влияние «теневой» экономики; задолженность по налогам и сборам и т.д.

Таким образом, применяемый в мировой практике показатель «налогового разрыва» позволяет оценивать уровень эффективности налогового администрирования с учетом объемов мобилизации дополнительных налоговых поступлений за счет работы налоговых органов по вовлечению в налоговый оборот новых объектов налогообложения (включая денежные потоки) и общего сокращения теневого сектора экономики.

Иными словами, расчет показателя «налогового разрыва» дает возможность провести пофакторную оценку сокращения, либо увеличения разницы между потенциально возможными налоговыми поступлениями и фактически поступившими в бюджетную систему суммами налогов и сборов.

Налоговые разрывы могут образовываться в связи со следующими принципами поведения налогоплательщиков:

- недобросовестное/неосмотрительное делопроизводство и ошибочная подготовка налоговых деклараций;
- незнание закона;
- умышленное уклонение или занижение налогооблагаемой базы посредством нелегальных схем уклонения;
- неспособность подать налоговую декларацию;
- отказ выплачивать начисленную задолженность по налогам (включая неспособность платить).

В таблице 1 представлено раскрытие понятие налогового разрыва в странах ОЭСР.

Налоговые разрывы имеют как национальные, так

Таблица 1

Раскрытие понятие налогового разрыва в странах ОЭСР

Пункт	Объяснение
Собранный налог	Общая сумма налога, собранная со всех заявленных и оцененных обязательств
Налоговый потенциал	Общая сумма налогов, которые будут собраны при совершенном применении налогового законодательства
Налоговый разрыв (брутто)	Общая сумма налога, не уплаченная добровольно в течение налогового периода
Налоговый разрыв (нетто)	Общая сумма налога, которая остается не выплаченной в течение налогового периода после вступления в действие мер принудительного характера

Таблица 2

Примеры международных атрибутов налоговых разрывов

Примеры международных атрибутов	Схемы и механизмы, используемые намеренно для скрытия активов (и связанных с ними доходов) в «труднодоступных» оффшорных зонах
	Схемы и механизмы, используемые для незаконного переноса прибыли в налоговые юрисдикции с меньшим налогообложением (или с отсутствием такового)
	Трансграничные расходы на услуги и нематериальные активы (например, через Интернет), которые не требуют оплаты НДС/налогов с продаж

Таблица 3

Методы по видам налогов обычно используемые для оценки налоговых разрывов в странах ОЭСР

Налог	Методы оценки налоговых разрывов
Подоходный налог с физических лиц	Случайные проверки, сверка административно-управленческой информации (например, соответствие данных, проверка списанных сумм), некоторых данных национальных счетов
Социальные взносы	Случайные проверки, полученные сведения некоторых национальных счетов
Прибыль на вложенный капитал	Случайные проверки, сверка административно-управленческой информации (например, сверка соответствия данных)
Налог на прибыль организаций	Случайные проверки, сверка административно-управленческой информации (например, оценка рисков, списанных сумм)
НДС	Методология составления национальных счетов, выборочные проверки, сверка административно-управленческой информации (например, списанных сумм)
Акцизы	Выборочные обследования, сверка административно-управленческой информации

и международные атрибуты, причем последние крайне трудно оценить, учитывая их скрытый/оффшорный характер. В таблице 2 представлены примеры международных атрибутов налоговых разрывов.

**оценка
собираемости
налогов и сборов
основана
на определении
«налогового
разрыва» – разницы
между фактически
поступившими
и предполагаемыми
суммами**

Схематично методы по видам налогов обычно используемые для оценки налоговых разрывов в странах ОЭСР можно представить в следующей таблице 3.

Методология составления национальных счетов – методология, при которой происходит оценка теоретических баз по НДС за отчетный год после учета всех факторов, которые законно уменьшают налоговую базу по НДС (например, льготы, льготные тарифы и др.) Далее теоретическая база по НДС сравнивается с фактическими сборами (которые, как правило, отставали), чтобы произвести оценку налогового разрыва.

Принятие на себя обязательства налоговыми институтами разных стран ОЭСР по оценке налогового разрыва ведет к неминуемым разногласиям между ними. Это касается прежде всего стран с развитой экономикой. Таким образом, в налоговых органах стран ОЭСР не сложилось единственного универсального способа оценивать налоговый разрыв.

Также отсутствует определенная позиция в отношении необходимости проводить оценку налогового разрыва.

Мнения

Сторонники того или иного подхода опираются на следующие постулаты.

- 1) Величина налогового разрыва является важным показателем оценки эффективности налогового органа, а также динамику его эффективности.
- 2) Налоговые проверки, в тех случаях, когда они необходимы, могут представлять ценность по сбору информации для оценки рисков и снижения рисков, а также процесса налоговых проверок.
- 3) Предупредительный эффект от налоговых проверок (и других мер воздействия) может положительно сказываться на доле добровольных исполнителей налоговых обязательств.
- 4) Программы по оценке налоговых разрывов способны обеспечить информацией о соблюдении налогового законодательства.
- 5) Программы позволяют установить целевые показатели для оценки прогресса в достижении общих целей.

Противники же оперируют следующими аргументами:

- 1) Методы оценки налоговых разрывов являются неточными, не являются исчерпывающими и ненадежны.
- 2) Обширные налоговые проверки в рамках программы для целей оценки налогового разрыва являются дорогостоящими для администрирования и навязчивыми на налогоплательщиков.
- 3) Результаты некоторых методов (например, по методологии составления национальных счетов) являются недостаточными для определения конкретных рисков неисполнения налоговых обязательств налогоплательщиками.
- 4) Существуют и другие (менее дорогостоящие) подходы к установлению вероятных тенденций в состоянии неисполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, но не размер налогового разрыва.
- 5) Гласность оценок налогового разрыва может препятствовать добровольному исполнению налоговых обязательств со стороны добросовестных налогоплательщиков.
- Тем не менее, странами ОЭСР накоплен большой опыт в оценке налогового разрыва.
- Официальная позиция налоговой администрации ОЭСР и Федерации налоговых администраторов (США) следующая.
- 1) Тенденция к усложнению финансовой отчетности требует от налоговых органов наличия надежных систем и инструментов измерения, особенно для соблюдения налогового законодательства.
- 2) От налоговых институтов требуется обладание полного набора инструментов как для методологии «сверху вниз», так и «снизу вверх» для оценки их основных статей налогов, которые могут включать «налоговые разрывы», а также инструменты по контролю их эффективности с течением времени.
- 3) Учитывая затраты и усилия, связанные с оценкой налогового разрыва, частота периодической оценка раз в 3–4 года может быть вполне достаточной для информирования заинтересованных сторон.
- 4) Результаты оценки налоговых разрывов могут быть соединены с другими показателями (например, макроэкономическими показателями), чтобы связать схожие тенденции в соблюдении налогового законодательства.

**налоговые
разрывы имеют как
национальные, так
и международные
атрибуты,
причем последние
крайне трудно
оценить, учитывая
их скрытый/
оффшорный
характер**

5) Открытое и прозрачное государственное управление сектором предполагает, что показатели эффективности (включая оценки налогового разрыва) должны быть публичными.

Зарубежный опыт

Наработки методов оценки налогового разрыва в странах ОЭСР и других странах, а также международных организаций представлены в *таблице 4*.

Результаты исследований оценки налогового разрыва за рубежом свидетельствуют о том, что основными компонентами налогового разрыва в Дании, Швеции составляют недоимки по налогу

Таблица 4

Методы оценки налогового разрыва в странах и международных организациях

Великобритания	Всебоемлющая программа оценки налогового разрыва на месте. Подробный отчет подготавливается и издается ежегодно. Для налоговых органов Великобритании установлены различные стратегические цели, так или иначе связанные с налоговыми разрывами [2]
Дания	Комплексная программа, предназначенная для развития соблюдения законодательных требований предприятиями и частными лицами и сокращения налогового разрыва в сфере промышленности в совокупности, в общем, и региональном аспекте в частности
США	Большой опыт работы по оценке налогового разрыва; основное усилие направлено на Национальную исследовательскую программу. США развернули большую программу исследований, в ходе которой намерены получить больше текущих оценок по всем налогам, категориям доходов, статьям затрат и типам рисков. Федеральная комиссия США по налогам и сборам имела стратегическую цель достичь 86% уровня добровольного исполнения обязательств в 2012 г.
Мексика, Чили и Аргентина	Налоговые органы в этих странах, как известно, обеспечивают регулярную оценку налоговых разрывов по основным налогам, как того требуют их правительства
ИНТОСАИ (Международная организация высших органов финансового контроля)	ИНТОСАИ поддерживает государства-члены разрабатывать методологию «сверху вниз» и «снизу вверх» для целей оценки налогового разрыва по НДС для проверки достоверности, а также для сопоставления международного опыта
Франция	Национальный ревизионный орган провел собственное исследование налогового разрыва во французской системе
Австралия	Налоговые органы Австралии разрабатывают усовершенствованную систему методологии «сверху вниз», которая включает некоторые разработки в совершенствовании оценки налогового разрыва с целью его управления и планирования [5]

на прибыль малого бизнеса и сокрытие доходов самостоятельно занятых; в Великобритании налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, НДС; в США занижение обязательств физических лиц. Таким образом, большая часть налоговых утечек относится на счет небольших предприятий и самостоятельно занятого населения.

Значительное беспокойство у налоговых юрисдикций вызывает факт широкого использования оффшорных зон для сокрытия активов на праве бенефициарного владения. Подобный риск несоблюдения налоговых обязательств налогоплательщиками трудно оценим и является составной частью налогового разрыва любой страны.

Более детальное изучение положения дел странами-членами ОЭСР показало, что:

- физические лица разместили вклады в 12 банках из оффшорных юрисдикций на сумму более 230 млрд долл. США;
- общая сумма депозитов размещенных физическими лицами в указанных банках превышает 1 трлн долл. США;
- приблизительная оценка налоговых потерь для стран по всему миру от вкладов в оффшорных зонах составляет около 28–36 млрд долл. США.

Выходы

1. Несмотря на то, что практики применения оценки налоговых разрывов отличаются в каждой стране, однако страны проявляют к теме сокращения налоговых разрывов все возрастающий интерес.
2. Актуальным вопросом, требующим глубокого исследования в России, является разработка методики определения собираемости налогов и сборов с учетом показателей налогового разрыва и налогового потенциала по основным видам налогов, в том числе на отраслевом и территориальном уровнях.

Литература

1. Clemens Fuest and Nadine Riedel. Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Oxford University Centre for Business Taxation June 19th, 2009. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID).

**принятие на себя
обязательства
налоговыми
институтами разных
стран ОЭСР по оценке
налогового разрыва
ведет к неминуемым
разногласиям между
ними**

2. Mick Thackray. UK VAT Gap. Knowledge, Analysis & Intelligence. HM Revenue & Customs. September 2009.
3. Marcus Rubin, Her Majesty's Revenue and Customs, United Kingdom. The Practicality of the Top-Down Approach To Estimating the Direct Tax Gap.
4. Measuring tax gap / Tax estimates for 2010–11. An official statistics release / HMRC Corporate Communications / Crown Copyright / October 2012.
5. Sylvia Villos / Measuring the tax gap of business taxpayer in Australia / Revenue law Journal. vol. 21/2011.
6. Белянская О.В., Тутаева Д.Р. О некоторых тенденциях в налоговом администрировании в России // Российское предпринимательство. – 2013. – № 3 (225). – с. 12–18. – <http://www.creativeeconomy.ru/articles/27974/>.
7. Якупов З.С. Модернизация налогового контроля в системе налогового администрирования // Российское предпринимательство. – 2013. – № 7 (229). – с. 53–57. – <http://www.creativeeconomy.ru/articles/28579/>.

pn

Djamila Yu. Shakirova

*Candidate of Science, Economics, Executive Director of the Centre of Tax Administration and Financial Management,
Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
Moscow*

Vadim N. Zasko

*Doctor of Science, Economics, Professor at the Chair of Market Problems and Economic Mechanism,
Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,
Moscow*

The tax gap: peculiarities of defining and world experience

Abstract

The article is devoted to the peculiarities of defining tax gaps. The factors, affecting a tax gap index, have been determined, foreign experience has also been considered.

Keyword: tax gap, fiscal performance, tax administration