

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования

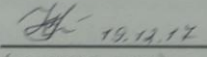
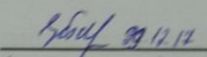
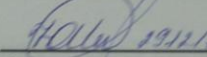
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет	Кафедра
<u>Экономики и управления</u>	<u>«Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»</u>
Направление подготовки	38.04.01 «Экономика»
Магистерская программа	«Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

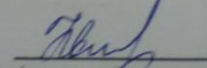
МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему:

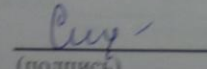
Анализ и оценка эффективности деятельности налоговых органов РФ

Студент группы 153ЭЭм3	<u> 10.12.17</u> (подпись, дата)	<u>Бредихина Карина Владимировна</u> (ФИО полностью)
Научный руководитель	<u> 29.12.17</u> (подпись, дата)	<u>Балеева Е.А.</u> (фамилия, инициалы)
Нормоконтролер	<u> 29.12.17</u> (подпись, дата)	<u>Малахова Ю.В.</u> (фамилия, инициалы)
Рецензент	начальник ИФНС России по Первомайскому р-ну г. Пензы (должность, место работы)	<u> 29.12.17</u> (подпись, дата) <u>Дернышов А.М.</u> (фамилия, инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 20.12.2017 № 7)

Заведующий кафедрой	<u></u> (подпись)	<u>Свиридова Н.В.</u> (фамилия, инициалы)
---------------------	---	--

Работа защищена с оценкой «хорошо» (протокол ГЭК от 13.01.2018 № 3)

Секретарь ГЭК	<u></u> (подпись)	<u>Сазонова И.В.</u> (фамилия, инициалы)
---------------	---	---

Пенза 2017

ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Факультет экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

ОТЗЫВ НАУЧНОГО РУКОВОДИТЕЛЯ

Бадеевой Елены Александровны

фамилия, имя, отчество

д.т.н., профессор

должность, ученое звание, ученая степень

на магистерскую диссертацию магистранта:

Бредихиной Марины Владимировны, 153ЭЭм3

фамилия, имя, отчество студента, номер группы

обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»

направление подготовки

магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

магистерская программа

выполненную на тему:

Анализ и оценка эффективности деятельности налоговых органов РФ

1. Эффективность работы налоговых органов РФ во многом определяет экономическое состояние страны и финансовое благополучие ее граждан, но без рациональной системы анализа и оценки этой деятельности невозможно выявить проблемные моменты и усовершенствовать работу налоговой системы в целом, что обуславливает актуальность исследования.

2. В работе были поставлены и решены такие основные задачи как : охарактеризовать теоретико-методические основы организации деятельности налоговых органов в РФ; определить сущность налогового администрирования; определить значимость налогового контроля в системе налогового администрирования; рассмотреть понятие эффективности деятельности налоговых органов РФ и существующую методику ее оценки; проанализировать показатели эффективности деятельности налоговых органов РФ и выявить проблемные моменты; сформулировать основные предложения по усовершенствованию механизма анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ.

3. При выполнении исследования использовалась нормативно-правовая база, специальная научная, учебная и методическая литература. Следует отметить, что подбор документов для написания диссертации, а также учебной и научной литературы выполнялся самостоятельно автором работы. Незначительная помощь была оказана в разработке плана магистерской диссертации, формулировке целей и задач исследования.

4. По результатам проведенного исследования Бредихиной К.В. были опубликованы в соавторстве 5 научных статей, в том числе 1 статья в журнале из перечня ВАК.

5. Содержание работы полностью соответствует исходному заданию. В работе исследованы и обобщены теоретические основы и практические аспекты анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ, определены направления совершенствования механизма анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ. Иллюстративный и статистический материал представлен в объеме, достаточном для раскрытия темы.

6. Оформление дипломной работы выполнено с применением операционной системы Windows XP, текстового редактора Microsoft Word, электронных таблиц Microsoft Excel, нормативно-правовых систем «Гарант», «Консультант Плюс».

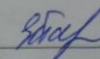
7. Выводы и рекомендации, сделанные в работе, носят практический характер. Характер магистерской диссертации позволяет судить об умении автора отстаивать собственную точку зрения, делать аргументированные и обоснованные предложения. Необходимо отметить способность студента организовать работу в соответствии с планом и поставленной целью работы. Автор работы проявил добросовестное и прилежное отношение к ее выполнению. Стил, качество исполнения работы отвечают предъявляемым требованиям.

8. По результатам выполнения ВКР можно сделать вывод, что автор работы умеет работать с литературой, обобщать результаты, формулировать предложения и подготовлен к самостоятельной профессиональной деятельности.

9. Работа может быть допущена к защите в ГЭК и заслуживает оценки «отлично».

12.12.2017
дата

Бадеева Елена Александровна
ФИО научного руководителя, подпись



РЕЦЕНЗИЯ

на магистерскую диссертацию:

Бредихиной Марины Владимировны

фамилия, имя, отчество студента, номер группы

обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»

направление подготовки

магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

магистерская программа

выполненную на тему:

Анализ и оценка эффективности деятельности налоговых органов РФ

1. Эффективность работы налоговых органов РФ во многом определяет экономическое состояние страны и финансовое благополучие ее граждан, без рациональной системы анализа и оценки этой деятельности невозможно выявить проблемные моменты и усовершенствовать работу налоговой системы в целом.

2. Представленная работа направлена на выявление проблем, имеющих в современной системе анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ. Проблема анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ весьма актуальна ввиду необходимости объективной и всесторонней оценки результатов работы налоговых органов с целью обеспечения максимальной эффективности путем выявления недостатков в работе налоговой системы в целом и ее структурных подразделений в частности.

3. Анализ рецензируемой ВКР показал, что содержание диссертации последовательно и достаточно полно раскрывает заявленную тему, цель исследования и задачи, сформулированные во введении, достигнуты.

4. Студентка продемонстрировала достаточно высокий уровень теоретических знаний, и обосновала практическую значимость полученных результатов. Изложенный материал отличается целостностью, структурной логичностью и завершенностью

5. В работе подробно описаны теоретические аспекты эффективности деятельности налоговых органов РФ, изучена Методика оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ, проведен анализ результатов работы налоговых органов РФ. Практические рекомендации, направленные на оптимизацию системы анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ, являются глубокими и аргументированными. Особо следует отметить проведенный анализ процедур осуществления оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ.

6. В работе не рассмотрена авторская методика оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ А.Н. Дорофеевой и А.В. Суворова.

7. В целом считаю, что магистерская диссертация Бредихиной Марины Владимировны на тему «Анализ и оценка эффективности деятельности

налоговых органов РФ» соответствует требованиям, предъявляемым к работам такого типа, и может быть допущена к защите в ГЭК.

Работа заслуживает оценки 5 (отлично)

Рецензент

А.М. Харин

инициалы



подпись

заверенная

печатью

организации)

ИФНС России по Тюменской области, м.п. Тюмень, находящаяся
место работы, должности, ученого звание (если имеются)

Содержание

Введение	3
Глава 1. Теоретические основы анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ	6
1.1 Организация деятельности налоговых органов РФ	6
1.2 Сущность налогового администрирования, налоговый контроль, как форма налогового администрирования.....	10
1.3 Понятие эффективности контрольной работы налоговых органов РФ.....	20
Глава 2. Организация системы оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ	24
2.1 Методика оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ	24
2.2 Автоматизация системы оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ.....	29
2.3 Выявление налоговых правонарушений, как показатель эффективности деятельности налоговых органов РФ	36
2.4 Состояние работы по выявлению налоговых правонарушений на примере ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы	59
Глава 3. Подходы к совершенствованию механизма анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ	69
3.1 Анализ оценочных показателей эффективности деятельности налоговых органов РФ.....	69
3.2 Предложения по совершенствованию механизма анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ	87
Заключение	91
Список использованных источников	93
Приложения	98

Введение

Современная экономическая ситуация с развитием финансовых отношений диктует необходимость совершенствования методов налогового администрирования, в том числе контрольной деятельности налоговых органов РФ, в целях обеспечения устойчивого сбора налогов, которые лежат в основе доходов, составляющих бюджет государства, что делает возможным полнообъемную реализация его функций.

Так, эффективность работы налоговых органов РФ во многом определяет экономическое состояние страны и финансовое благополучие ее граждан, но без рациональной системы анализа и оценки этой деятельности невозможно выявить проблемные моменты и усовершенствовать работу налоговой системы в целом.

Необходимо отметить, что существующие научные исследования в области налогообложения раскрывают ряд противоречий и пробелов в налоговом законодательстве, зависящих как от непостоянства отношений между субъектами в экономической среде, так и ошибками и неточностями, которые были допущены при разработке и принятии законодательных актов, провоцирующих рост налоговых правонарушений. Соответственно возрастает значимость деятельности налоговых органов по выявлению и предотвращению налоговых правонарушений.

Проблема анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ весьма актуальна ввиду необходимости объективной и всесторонней оценки результатов работы налоговых органов с целью обеспечения максимальной эффективности путем выявления недостатков в работе налоговой системы в целом и ее структурных подразделений в частности.

Недостаток исследования данной проблемы на современном этапе и недостаточная разработанность методов оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ обусловили выбор темы диссертации и предопределили концепцию данной научной работы, цель, задачи и объекты исследования.

Предметом исследования является система анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ.

Объектами исследования выступают Управление ФНС России по Пензенской области и Инспекция ФНС России по Первомайскому району г. Пензы.

Цель настоящего исследования заключается в анализе системы оценки эффективности деятельности налоговых органов Российской Федерации.

Указанная цель будет достигнута путем решения следующих задач:

- дать характеристику теоретико-методическим основам организации деятельности налоговых органов в России;
- определить сущность налогового администрирования;
- определить значимость налогового контроля в системе налогового администрирования;
- рассмотреть понятие эффективности деятельности налоговых органов РФ;
- рассмотреть существующую методику оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ;
- проанализировать показатели эффективности деятельности налоговых органов РФ и выявить проблемные моменты;
- сформулировать основные предложения по усовершенствованию механизма анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ.

Поставленная цель и задачи предопределяют структуру работы, которая включает введение, три главы, заключение, список использованных источников и приложения.

В процессе работы применялись логические, сравнительные и экономические методы анализа.

Информационной базой данной работы являются: Налоговый кодекс РФ, Кодекс об административных правонарушениях РФ, Уголовный кодекс РФ, Арбитражный процессуальный кодекс РФ, другие нормативные и законодательные акты, а также труды отечественных и зарубежных специалистов в области анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов, данные средств массовой информации, а также материалы производственной практики.

Содержание диссертационной работы базируется на проведенных научных исследованиях, опубликованных в следующих источниках:

- «Реймерсовские чтения: Материалы XX Межвузовской конференции студентов, 14-15 апреля 2016 г.» М.: Изд-во МНЭПУ;
- «Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития. 2016.» Изд-во ФГБОУ ВО Уфимский государственный авиационный технический университет;
- «Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики. Сборник научных статей VII Всероссийской научно-практической заочной конференции с международным участием. Под общей редакцией Н.В. Свиридовой, Е.А. Бадеевой, Ю.В. Малаховой, А.А. Акимова. - 2016.» Изд-во Пензенский государственный университет.

Глава 1 Теоретические основы анализа и оценки эффективности налоговых органов РФ

1.1 Организация деятельности налоговых органов РФ

С целью идентичности в использовании всеми налоговыми органами законов о налогах и сборах, Налоговая служба учреждает обязательные для них приказы, инструкции и методические указания, а так же утверждает обязательные для налогоплательщика заявления о постановке на учет в налоговые органы, формы расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и регламент их заполнения,

Федеральная налоговая служба РФ, как субъект государственного финансового контроля представляет собой систему инспекционных органов осуществляющих контроль над соблюдением законодательства о налогах и сборах [43, с.149].

Система органов федеральной налоговой службы представляет собой единое, независимое и централизованное государственное объединение, основной функцией которого является осуществление контроля.

Главным источником финансирования ФНС выступают средства, поступающие из федерального бюджета России.

Система налоговых органов подразделяется на 3 уровня:

1. Федеральный уровень, то есть ФНС России.
2. Региональный уровень, то есть управления ФНС России, базирующиеся на территории субъектов РФ и межрегиональные федеральные налоговые службы РФ.
3. Местный уровень, то есть инспекции, базирующиеся на территории как отдельных, так и городских районов, а также в городах без районного деления и межрайонные федеральные налоговые службы РФ.

Государственные налоговые органы РФ являются целостной системой, обеспечивающей контроль за выполнением физическими лицами и организациями требований, установленных налоговым законодательством, за точностью исчисления налогов и сборов, полагающихся для них к уплате, а также своевременностью и полнотой внесения данных сборов в бюджет. Стоящие перед ними задачи органы налоговой службы решают, действуя совместно с органами исполнительной власти [31, с.128].

Отправным звеном государственных налоговых органов являются государственные налоговые инспекции, базирующиеся на территории районов и городов. Помимо непосредственного осуществления на вверенной им территории налогового контроля, в обязанности таких инспекций входит ведение учета плательщиков, контроль своевременности представления документов, связанных с зачислением платежей в бюджет и проверка истинности данных этих документов в области, касающейся определения прибыли и исчисления налогов. Также в обязанности этих инспекций входит осуществление ведения учета сумм таких видов поступлений, как налоговые санкции и административные штрафы, составление и представление в вышестоящие налоговые органы налоговой отчетности, и предоставление финансовым органам ежемесячных сведений о суммах налогов и других платежей, фактически поступивших в бюджет [2].

Осуществление своих функций налоговыми органами производится посредством реализации следующих полномочий:

1. Постановка налогоплательщика на учет.
2. Контроль над исполнением законодательства о налогах и сборах.
3. Применение мер, направленных на пресечение нарушений налогового законодательства, а также мер ответственности к его нарушителям.
4. Применение мер восстановительного характера (право взыскивать недоимки и пени по налогам).
5. Контроль в сфере наличного денежного обращения, в том числе валюты.

6. Выпуск и издание инструкций и методических указаний по налогам.

Для исполнения возложенных на них в интересах государства и общества функций налоговым органам необходимо обеспечить:

1. Организацию и осуществление учета налогоплательщиков и подлежащего налогообложению имущества.
2. Получение от налогоплательщика надлежащей информации, необходимой для исчисления налогов.
3. Проверку информации, предоставленной налогоплательщиком.
4. Обладание правом защиты финансовых интересов государства через принуждение налогоплательщика к исполнению им своих обязательств перед государством в полном объеме.

С той же целью налоговым органам предоставлены следующие права:

1. Право востребования документов, служащих основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, от налогоплательщиков или налоговых агентов.
2. Право на проведение налоговых проверок.
3. Право на выемку документов, когда во время проведения налоговых проверок имеются достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.
4. Право приостановить операции по банковским счетам налогоплательщика и наложить арест на его имущество, если этого требует сложившаяся ситуация.
5. Право потребовать от налогоплательщика устранить допущенные им нарушения законодательства о налогах и сборах, в случае если таковые выявлены и право контроля исполнения данных требований.
6. Право взыскания пеней и недоимок по налогам и сборам.
7. Право привлечения для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков со стороны.

8. Право подачи просьб об аннулировании или приостановлении действия ранее выданных юридических и физических лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности [2].

Налоговые органы осуществляют также другие права.

В обязанности налоговых органов входит:

1. Соблюдение законодательства о налогах и сборах.
2. Осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах.
3. Ведение учета организаций и физических лиц в регламентированном порядке.
4. Бесплатное информирование (в том числе в письменной форме) налогоплательщика о законодательстве, о налогах и сборах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщика, предоставление форм налоговой отчетности и разъяснение порядка их заполнения.
5. Осуществление зачета или возврата сумм налогов, пеней и штрафов излишне уплаченных или взысканных по какой-либо причине.
6. Направление налогоплательщику налоговых уведомлений и требований об уплате налога и сбора, а также, в случае проведения налоговой проверки, копии акта налоговой проверки и решения налогового органа.
7. Соблюдение налоговой тайны.

Налоговым кодексом Российской Федерации по умолчанию предусмотрено право налогоплательщиков на получение бесплатных консультаций, следовательно одной из первостепенных задач налоговых органов становится ведение разъяснительной работы в области, касающейся применения налогового законодательства. В частности, отдельные налоговые инстанции обеспечивают проведение семинаров, в рамках которых информируют налогоплательщиков обо всех предстоящих изменениях налогового законодательства и дают разъяснения о порядке применения отдельных положений Налогового Кодекса РФ [2].

1.2 Сущность налогового администрирования, налоговый контроль, как форма налогового администрирования

Поиск возможных путей улучшения формирования доходной части бюджетов всех уровней является актуальной проблемой. Поскольку большое влияние на количество поступлений в бюджет оказывает налоговое администрирование, то совершенствование налогового администрирования является первоочередной задачей. Налоговое администрирование позволяет реализовать основные направления налоговой политики государства.

Налоговое администрирование - это процесс управления налоговым производством, который реализуется налоговыми или иными уполномоченными органами, и которые обладают правами и полномочиями по отношению к плательщикам налогов и сборов. Одной из самых важных задач налогового органа является обеспечение полного, а так же своевременного сбора налогов и сборов в соответствии с настоящим законодательством. Еще одной задачей является регулирование процесса взаимодействия между всеми участниками правоотношений в налоговой сфере. Такие отношения возникают во время исполнения обязательств перед бюджетами всех уровней бюджетной системы в рамках деятельности уполномоченных органов [34, с.57].

Современная рыночная экономика поставила такие условия, в которых в одной из первостепенных проблем институтов любого государства представляется обеспечение поступления в бюджеты различных уровней совокупности всех законодательно установленных платежей, в виде налогов, сборов и прочих. Построение наиболее оптимального механизма, регулирующего налоговое администрирование, позволяет любому государству эффективно финансировать свои потребности. В основе функционирования совокупности налоговой и экономики страны лежит налоговое администрирование [8].

Чтобы понять сущность налогового администрирования, необходимо иметь представление о налогообложении и налоговых отношениях.

Налоговому администрированию можно дать следующее определение - это регламентированная законами, а так же другими правовыми актами деятельность государственных уполномоченных органов и субъектов, в обязанности которых входит обеспечение возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности, а так же обеспечение поступлений налогов бюджетную систему РФ.

Однако, это не единственное определение, которое может охарактеризовать сущность налогового администрирования. Так, под налоговым администрированием можно понимать организационно-управленческую систему реализации налоговых отношений. Налоговое администрирование включает в себя совокупность форм и методов, которые используются для обеспечения налоговых поступлений в бюджет Российской Федерации.

Объектом налогового администрирования выступают налоговые отношения. Возникновение налоговых отношений связано с необходимостью государства пополнять бюджет.

Субъектами налогового администрирования признаются государственные органы власти, а так же управления. Рассмотрим классификацию данных органов и управлений:

1. Налоговые органы;
2. Органы управления внебюджетных фондов, различные финансовые органы и таможенные органы;
3. Правоохранительные органы.

Настоящим законодательством предусмотрено, что налоговые органы Российской Федерации - это система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, а также полнотой и своевременностью внесения налоговых платежей в бюджеты всех уровней [44, с.149].

Для большего понимания сущности налогового администрирования необходимо изучить задачи, которые поставлены перед налоговым администрированием и функции, которые оно выполняет.

Задачи налогового администрирования.

В первую очередь это сбор и обработка информации. Это одна из базовых задач налогового администрирования. Без выполнения данной задачи, реализация других является невозможной. Информация, которая необходима для проведения налогового администрирования, должна включаться в себя следующие виды отчетности:

1. Бухгалтерская отчетность;
2. Налоговая отчетность;
3. Статистическая отчетность.

На основании данных, полученных из различных форм отчетности, производится анализ налоговых поступлений. Анализ также проводится по показателям эффективности контроля, иными словами проводится обобщение информации на основании качества и количества произведенных камеральных и выездных проверок. Сбор всей этой информации необходим, в первую очередь для того, чтобы оценить состояние, текущую ситуацию в сфере налоговых отношений, и на основе полученных выводов выявлять возможные направления совершенствования процесса налогового администрирования.

Ко второй задаче налогового администрирования относится налоговое планирование и прогнозирование. Оно представлено оценкой количественных и качественных параметров бюджетных заданий. Оценка налогового потенциала является первоочередной целью налогового планирования и прогнозирования, а так же заблаговременная оценка последствий, которые могут произойти после принятия решений по вопросам, связанным с государственной бюджетной, налоговой, социальной и экономической политикой. Налоговое планирование применяется уполномоченными органами для наиболее эффективного выполнения и реализации фискальной функции. Сущность налогового планирования также заключается в признании за любым налогоплательщиком

права на использование всех допустимых законом средств, методов и путей минимизации своих налоговых обязательств. Таким образом, правильное использование льгот, знание всех своих прав может серьезно облегчить налогоплательщику исполнение своих обязанностей. Налогоплательщик может сохранить свои финансовые накопления и финансировать расширение собственной деятельности [11, с.68].

Научно-аналитическая стадия налогового планирования называется налоговым прогнозированием. Перед налоговым прогнозированием стоит задача, определить фактический налоговый потенциал на определенной территории, или потенциал каких-либо субъектов, к примеру, можно различать по видам деятельности этих субъектов. На основании полученных данных выбираются объекты налоговых проверок.

От эффективности проводимого налогового планирования зависит уровень поступлений платежей в бюджетную систему.

Налоговое регулирование - это совокупность мер, которыми государство пользуется для вмешательства в ход выполнения налоговых обязательств. В пример можно привести следующие действия:

1. Прием, оформление документов, на основании которых осуществляется предоставление вычетов, льгот, а так же отсрочка по уплате налогов;
2. Проведение налогового контроля по вопросам, связанным с правомерностью использования льгот и иным вопросам исполнения законов о налогах и сборах.

Методы налогового регулирования делятся на два типа:

- стимулирующие
- дестимулирующие

К стимулирующим методам можно отнести:

1. Налоговые каникулы;
2. Налоговые вычеты;
3. Налоговые льготы;

4. Снижение ставок;
5. Отсрочка выплаты налогов;
6. Рассрочка выплаты налогов;
7. Инвестиционный налоговый кредит.

Дестимулирующие методы налогового регулирования:

1. Штрафы;
2. Повышение налоговых ставок;
3. Отмена налоговых льгот [2].

Налоговым контролем признается одна из разновидностей государственного финансового контроля, который реализуется в налоговой сфере. Осуществление контроля возможно за счет системы мероприятий, действий, процедур, способов, а так же методик различного характера, таких как методика контрольного, аналитического и проверочного характера.

Основными элементами в формировании налогового администрирования признаются:

- Контроль за соблюдением налогового законодательства плательщиком налогов и сборов.
- Контроль реализации и исполнения налогового законодательства налоговыми органами.
- Организационное, методическое и аналитическое обеспечение контрольной деятельности.
- Целью налогового контроля является препятствие уходу от уплаты налогов, в результате чего контроль обеспечивает полное поступление бюджетных доходов.

Теперь рассмотрим функции налогового администрирования. Они подразделяются на оперативные и нормативные, основные и вспомогательные.

Нормативные функции. Они отвечают за применение налогового законодательства и иных нормативных актов. Функции осуществляются через разработку и внедрение административных процедур, которые обеспечивают эффективность методов налогового администрирования, целью которого

является максимальное увеличение налоговых поступлений при минимальных затратах.

Оперативные функции. Они относятся к деятельности, которая связана со сбором налогов. Также они призваны максимально мобилизовать налоговые поступления, при этом осуществить минимальные затраты и издержки налоговых органов. Естественно, все должно происходить в рамках закона.

Основные функции. В них входят учет, регистрация налогоплательщиков, текущий налоговый контроль и налоговые проверки. С помощью данных мероприятий ведется постоянный учет всех налогоплательщиков, а так же их выявление. К числу налогоплательщиков относятся как должным образом зарегистрированные в налоговых органах плательщики, так и уклоняющиеся от регистрации лица.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что налоговое администрирование является важнейшей сферой научно-практических исследований и методических действий, которые, в свою очередь, являются частью общей теории и практики управления.

Одной из важнейших составляющих в системе налогообложения является контроль со стороны органов государственной власти за своевременной уплатой налоговых платежей со стороны налогоплательщика.

В широком аспекте налоговый контроль- это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.

В узком аспекте налоговый контроль- это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе ведения, уплаты или взимания налогов и сборов.

Налоговый контроль является элементом управления налогообложения и необходимым условием существования эффективной налоговой системы. Он обеспечивает обратную связь налогоплательщика с органами

государственной власти [19].

Налоговый контроль по своей сути- это завершающая фаза управления налогообложением и один из элементов методики планирования поступления доходов от налогоплательщика в бюджет. С одной стороны, налоговый контроль выступает в форме контролирующего органа налоговой системы, с другой стороны- при принудительном изъятии части доходов налогоплательщика налоговый контроль является объективной необходимостью для формирования бюджета за счет налоговых изъятий (поступлений).

Выявление признаков любого налогового правонарушения происходит в процессе осуществления мероприятий налогового контроля, которые являются формой реализации налогового контроля. В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ: «Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом» .

Налоговым кодексом РФ (ст. 88 и 89) предусмотрены 2 формы проведения налогового контроля - это проведение камеральной и выездной налоговых проверок. Проведение данных проверок регламентируется как НК РФ, так и Приказами, Инструкциями ФНС РФ [2].

Далее в таблице 1 представлено сравнение выездных и камеральных налоговых проверок по основаниям, предусмотренным НК РФ.

В соответствии с налоговым законодательством организации по окончании отчетного периода обязаны сдавать бухгалтерскую и налоговую отчетность (при ведении раздельного учета) в налоговые органы для проведения камеральной проверки в соответствующие отделы, где проверяется правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты налогов и сборов.

Таблица 1- Сравнение проводимых налоговыми органами проверок

	Камеральная проверка	Выездная налоговая проверка
Основание для проведения проверки	Не требуется специального решения	Необходимо получение решение руководителя налоговой инспекции
Периодичность	Проводится периодически в соответствии с периодичностью представления отчетности	Проведение проверки происходит выборочно по мере возникновения необходимости
Место проведения	Проверка проводится по месту нахождения налогового органа	Проведение проверки осуществляется по местонахождению налогоплательщика
Категория проверяемых налогоплательщиков	Под проведение проверки попадают все налогоплательщики	Субъектами проверки выступают юридические лица и индивидуальные предприниматели
Используемые мероприятия	Налоговым органом производится проведение мероприятий, которые не связаны с нахождением уполномоченных лиц на территории налогоплательщика	Могут проводиться любые мероприятия, не противоречащие нормам НК РФ

В случаях выявления правонарушения налоговый орган выносит решение о взыскании с налогоплательщика недоплаченных или неуплаченных сумм налогов и сборов, пеней, штрафов. Данное решение визируется юридическим отделом и направляется налогоплательщику [2].

При проведении камеральной налоговой проверки перед налоговыми органами стоит несколько основополагающих задач: системный анализ деятельности и налоговых обязательств налогоплательщика, определение зон риска и отбор налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки, непосредственно сам налоговый контроль.

Выездные проверки проводятся, если существуют на это соответствующие причины: налоговому органу стало известно о налоговых правонарушениях от органов государственной власти и иных организаций; ликвидация организации; налогоплательщики подпадают под критерии рисков; в ходе проведения камеральной проверки обнаружены нарушения.

Также необходимо отметить, что налоговый орган получает информацию о налогоплательщике из внешних и внутренних источников.

Полученную информацию налоговые органы сопоставляют с критериями оценки рисков налогоплательщиков, часть которых находится в общедоступном распространении. Если есть основания, то проводится выездная налоговая проверка.

Ст. 108 НК РФ раскрывает общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

а) Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

б) Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

в) Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

г) Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

д) Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени.

е) Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным

законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

В соответствии с пунктом 1 статьи 114 НК РФ мерой ответственности за совершение правонарушения является налоговая санкция, которая имеет превентивное значение, т.е. способствует предотвращению повторных правонарушений. Налоговые санкции установлены в виде денежных взысканий (штрафов) главой 16 НК РФ. А за совершение преступлений предусмотрена уголовная ответственность, которая указана в Уголовном кодексе РФ и выражается в штрафах, сроках лишения свободы, ареста и принудительными работами [2].

В ходе проверок налоговый орган выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности, а в случаях, когда Налоговый кодекс не допускает внесудебный порядок урегулирования налоговых правоотношений, тогда налоговые органы обязаны обратиться в суд с исковым заявлением для привлечения налогоплательщика к ответственности. Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке наравне с привлечением к уголовной ответственности.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции подается:

- а) В арбитражный суд - при взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя;
- б) В суд общей юрисдикции - при взыскании налоговой санкции с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

В соответствии с законодательством РФ налоговый контроль проводится на основе следующих принципов:

- а) Презумпция невиновности налогоплательщика;
- б) Соблюдение налоговой тайны;

в) Взаимодействия налоговых, таможенных органов, органов внутренних дел, органов государственных внебюджетных фондов.

Налоговый контроль не является единственным методом налогового администрирования. Также для предотвращения налоговых правонарушений используют метод налогового регулирования. Целью налогового регулирования является достижение равновесия общественных, корпоративных и личных экономических интересов участников налоговых отношений. Налоговое регулирование преследует интересы государства в бюджетно-налоговой сфере деятельности, т.е. направлено на максимальное финансовое обеспечение общественных интересов. В качестве форм налогового регулирования можно назвать: систему налогового стимулирования; оптимизацию налоговых ставок; систему налоговых льгот и меры санкционного действия. При использовании данного метода государство «идет навстречу» налогоплательщикам, что значительно снижает количество правонарушений в налоговой сфере.

Другим методом налогового администрирования является планирование. В ходе проведения планирования налоговые органы оценивают налоговый потенциал, объем ожидаемых поступлений в бюджеты, вырабатывается концепция налогообложения [2].

1.3 Понятие эффективности контрольной работы налоговых органов РФ

Обычно когда рассматривается вопрос об эффективности того или иного вида деятельности, прежде всего имеют в виду адекватность достигнутых в процессе ее осуществления результатов намеченным целям, степень приближения результата к цели с учетом затрат трудовых, материальных и финансовых ресурсов. Это общепринятое содержание понятия эффективности.

При оценке работы налоговых органов, прежде всего, необходимо определить, что понимается под эффективностью контрольной работы.

Принято считать, что основным критерием оценки деятельности налоговых органов РФ является выполнение показателей по сбору доходов, но на практике это совсем не так.

По мнению М.В. Мишустина, доктора экономических наук и руководителя ФНС России к основным критериям оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ нужно отнести собираемость налогов и сборов, снижение задолженности, результаты рассмотрения судебных споров, увеличение доли налогоплательщиков, которые удовлетворительно оценивают работу налоговых органов, используют интернет-каналы для передачи информации.

Данные критерии закреплены в официальной методике анализа и оценки контрольной работы налоговых органов РФ, которая существует с 2002 г., а с 2007 г. данная методика утверждена правительством РФ.

При рассмотрении категории эффективности применительно к контролю как к функции управления выделяется одна методологическая особенность, отличающая ее от категории эффективности применительно к производству. Если рост эффективности производства означает получение на единицу потребленных ресурсов большей массы экономического эффекта (или для получения единицы экономического эффекта затрачена меньшая масса используемых ресурсов), то повышение эффективности контроля в сфере управления финансами не всегда и не обязательно означает получение большего экономического эффекта при тех же затратах применяемых ресурсов. Результаты контроля того или иного объекта могут завершиться положительной оценкой его деятельности, констатацией отсутствия налоговых правонарушений. И это тоже результат, хотя и отрицательный с позиции экономического эффекта от затраченных ресурсов. Такой результат следует считать идеальным при его массовости в обществе, где благодаря контрольным органам и общественному мнению формируется налоговая культура [17].

Эффективность контроля (контрольной деятельности) определяется соотношением достигнутого контролирующим органом результата и стоящей перед ним цели, достижение этой цели с наименьшими затратами ресурсов.

Конечный результат, т.е. совокупность объективных последствий контроля - это главный критерий определения его эффективности. Получение данных о таком результате требует знания конкретного содержания деятельности контролирующего органа или лица, реакции на их действие проверяемого, изменений, происходящих под влиянием контроля в управленческой деятельности. Невозможно судить о результатах контроля без выявления практических последствий, которые он оказал на содержание деятельности проверяемого объекта или должностного лица. Учет практических последствий контроля для управленческой деятельности тем более необходим, что под эффективностью контроля подразумевается достижение не всякого положительного результата, а только того, который является следствием контроля.

Однако результаты контроля будут односторонними, если не учитывать произведенные при этом затраты: длительность проверок, число участвующих в проверках лиц, различного рода расходы. Затраты на проведение контроля следует соизмерять с его результатами. Степень эффективности контроля тем выше, чем меньше было произведено затрат на достижение положительного результата [17].

Такие критерии эффективности контроля, как результативность, действенность, затраты на контроль, позволяют судить о ней только в общей форме. Конкретно оценивать сами практические результаты контроля помогает разработка и использование устойчивых, постоянных измерителей, показателей. Если критерии достижения цели контроля имеют общий характер, то для показателей характерно раскрытие внутреннего содержания контрольной работы, его составных частей, из которых складывается полученный положительный результат, что и дает возможность оценивать качество контроля. Показатели играют двойную роль: с одной стороны свидетельствуют

об уровне работы, а с другой - помогают направлять эту работу, выявлять и устранять возникшие отклонения.

Конечно, эффективность контроля не может и не должна измеряться только количеством проведенных проверок, охваченных контролем объектов, числом принятых по материалам проверок решений. Преувеличение роли количественных показателей может привести к формализму, при котором обилие проверок не сопровождается фактическим устранением недостатков и нарушений.

Правильная оценка результатов деятельности контрольных органов связана с выявлением и учетом таких показателей, которые характеризуют затраты, связанные с осуществлением контроля. Они включают число проверяющих и число работников проверяемого органа, которые готовят необходимые материалы, затраченное теми и другими время, полноту даваемых сведений, общее число участников проверки и т.д. Тем самым обеспечивается соразмерность произведенных затрат и реальных результатов контроля. В ряде случаев сопоставление затрат и достигнутых результатов показывает, что контроль проводился наспех или, наоборот, было затрачено много времени, привлечено значительное число людей, а результаты оказались неважными.

Следует отметить, что в этой работе могут быть и определенные ограничения, которые заключаются в следующем: объем выявленных нарушений может уменьшаться по мере повышения результативности контроля, а снижение себестоимости контрольной работы ограничивается необходимым уровнем ее качества. Вообще в идеале контроль должен привести к сокращению выявленных нарушений, т.е. в перспективе он должен иметь профилактический характер [51, с.231].

Опираясь на общие критерии, учет количественных и качественных показателей, зная цели и задачи контроля, оценка его эффективности становится объективной необходимостью как для самих органов контроля, так и для органов государственной власти, которым они подведомственны.

Глава 2 Организация системы оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ

2.1 Методика оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ

В наши дни налоговыми органами используется разработанная в 2007 г. методика, ориентированная на образование унитарной системы, способной подвести итоговые оценки эффективности функционирования территориальных органов налоговой службы РФ и подразделений, входящих в их структуру, продуктивность работы персонала этих структур и то, насколько хорошо персоналом исполняются его должностные обязанности. Критерии, согласно которым в данной методике осуществляется оценка результативности работы территориальных органов налоговой службы России, представлены следующими группами:

- критерии оценки результативности работы налоговой службы РФ, утвержденные на заседании Правительства Российской Федерации;

- критерии, имеющие количественную оценку. данная группа показателей, используемых для оценки результативности работы территориальных органов налоговой службы России рассчитывается за определенный период на основании сформированной налоговым органом, при помощи имеющихся в его распоряжении программных продуктов, статистической отчетности. Использование программных продуктов в этом случае позволяет проводить грамотную систематизацию количественных данных, применяемых в алгоритме расчета;

- аналитические критерии. эта группа критериев применяется для оценки тех показателей, для которых невозможна количественная оценка. оценка таких показателей осуществляется на основании проведенного анализа, полученных

выводов, заключений, обзорных писем, служебных записок, а также иных факторов.

Все группы критериев, использованные в указанной методике, ориентированы на то, чтобы принять во внимание все существующие направления деятельности налоговых органов. По итогам оценки результативности работы ФНС России формируется система материального стимулирования, ведется отслеживание и контроль проблемных зон, а также повышается общий уровень управляемости органами налоговой службы РФ. В целом, в существующей методике оценки результативности работы территориальных органов налоговой службы России наличествует 17 критериев, позволяющих дать характеристику работы налогового органа. Все эти критерии содержат свою долю информации, но единый критерий, который позволил бы обобщить данные и учесть вклад каждого подразделения, при этом отсутствует.

Оценка результативности работы налогового органа в имеющейся методике ориентирована на достижение запланированного показателя, в свою очередь служащего базой для распределения денежной мотивации. Отчетным периодом, в течение которого производится оценка результативности работы налогового органа, принято считать квартал.

Эффективность деятельности руководителя ФНС России оценивается согласно Методике расчета качественных показателей, содержащей показатели, оценивающие качество работы налогового органа, основанием для определения значений которых служат результаты ежегодно проводимого Федеральной налоговой службой социологического исследования, выраженного в виде массового анкетного опроса. Область и правила применения методики регламентируются приказом Федеральной налоговой службы от 22 февраля 2013 г. № ММВ-7-12/95@.

Задачи разработанной Методики:

- обеспечивать возможность использования инструментов расчета оценки результативности работы налоговых органов, их структурных

подразделений и сотрудников, несущих ответственность за решение порученных налоговым органам задач;

- определять критерии, используемые для оценки результативности деятельности налоговых органов по всем существующим направлениям, которые в полной мере бы соответствовали принципам объективности, ясности, прозрачности и доступности их проверки на любом этапе;

- использовать критерии оценки результативности деятельности налоговых органов, их структурных подразделений и конкретных сотрудников в формировании системы материального стимулирования гражданских служащих сообразно соответствию результатов их работы критериям оценки эффективности и значимости направления деятельности налогового органа и его структурных подразделений, определяемой специальными коэффициентами (весами), устанавливаемыми Руководителем ФНС России на год;

- внедрить управленческий учет, позволяющий оптимально распределить ресурсы для выполнения поставленных задач (направлений), а также обеспечить контроль за достижением результатов и определить персональную ответственность руководителей и сотрудников за решение порученных налоговым органам задач.

Субъектами оценки выступают территориальные органы ФНС России, структурные подразделения территориальных органов и их сотрудники, объектами оценки - деятельность субъектов оценки.

Для проведения оценки эффективности деятельности налоговых органов в центральном аппарате ФНС России и каждом налоговом органе создаются комиссии по оценке эффективности деятельности.

Для обеспечения задач, возложенных на Комиссию Порядком осуществления материального стимулирования федеральных государственных гражданских служащих, Комиссия выполняет следующие основные функции:

- организует и контролирует сбор оценочной информации;

- вырабатывает предложения по установлению аналитических баллов нижестоящим налоговым органам;

- проводит анализ достоверности представленных материалов. В случае выявления неточностей собранных данных для оценки структурных подразделений вносит предложение руководителю налогового органа о пересмотре полученных данных;

- подготавливает расчеты по базовой сумме материального стимулирования субъектов оценки;

- рассматривает обобщенные результаты оценки на заседании Комиссии;

- составляет Протокол рассмотрения результатов проведенной оценки.

Персональный состав Комиссии, ее председатель, заместитель председателя утверждаются приказом соответствующего налогового органа. Председателем Комиссии назначается должностное лицо не ниже заместителя руководителя налогового органа. Начальники (сотрудники) подразделения налогового органа, выполняющие функции внутрисистемного анализа, функции комплексного развития, а также функции финансового обеспечения, обязательно включаются в состав Комиссии. Число членов комиссии должно быть не менее 7 человек.

Решения Комиссии рассматриваются и утверждаются руководителем (исполняющим обязанности руководителя) налогового органа.

Руководитель (исполняющий обязанности руководителя) налогового органа несет персональную ответственность за организацию и проведение оценки эффективности деятельности соответствующих налоговых органов, качества выполнения служебных обязанностей их гражданских служащих, установление за отчетный период аналитического балла налоговых органов, а также за эффективное расходование средств федерального бюджета на материальное стимулирование.

По окончании отчетного квартала (периода), за который оцениваются результаты работы и проводится материальное стимулирование, на основе

налоговой статотчетности управлениями центрального аппарата ФНС России (отделами налоговых органов), выполняется расчет показателей эффективности деятельности налоговых органов, подготавливаются предложения по определению соответствующих коэффициентов и формируется проект рейтингового списка субъектов стимулирования.

Комиссия соответствующего уровня рассматривает подготовленные материалы, вносит в них (при необходимости) корректировки, вырабатывает предложения по определению аналитического балла и вносит на утверждение руководителю (начальнику) налогового органа.

Руководитель (начальник) (исполняющий обязанности руководителя (начальника)) налогового органа рассматривает и утверждает представленные материалы. На основании утвержденных рейтинговых баллов последовательно рассчитываются средства материального стимулирования субъекта оценки.

С авторскими методиками А.Т. Щербинина и Г.Н. Карташовой также можно ознакомиться, анализируя российскую литературу в области вопросов налогообложения. А.Т. Щербинин, согласно своей методике, предлагает воспользоваться для комплексной оценки эффективности работы налогового органа коэффициентом начисления налогов, исчисляемым в свою очередь как доля налогов в общей сумме начислений. Но если указанный показатель и позволяет дать комплексную характеристику работы налоговых органов и учесть характер их взаимоотношений с налогоплательщиками, то в целом методика А.Т. Щербинина конечного результата взаимоотношений с налогоплательщиками, выраженного в виде фактической уплаты налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему РФ – не учитывает [52, с.78].

В свою очередь, , будучи автором ряда концептуальных подходов к части аспектов аналитической работы в области налогообложения, считает, что в качестве объективного критерия, который позволил бы в достаточной мере оценить эффективность работы налоговой системы, можно рассматривать разность между ожидаемой и реально перечисленной в бюджет суммой налоговых платежей. Упомянутая разность существует в виде резерва

налогового потенциала, из которого в случае документальных проверок предприятий производятся доначисления в бюджет, причем работу налоговой службы следует считать тем более успешной, чем меньше величина такого «резерва». Проводить оценку эффективности работы налоговой системы по мнению Г.Н. Карташовой следует согласно полноте превращения существующего налогового потенциала в реальные налоговые поступления, причем информация о способе, позволяющем добиться ожидаемой величины поступлений автором не раскрывается [52, с.88].

Следовательно, вышеописанные методики можно рассматривать только как теоретические разработки, непригодные для практического применения в деятельности налоговых органов.

2.2 Автоматизация системы оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ

Важнейшим фактором повышения эффективности работы налоговых органов является наличие своевременной, достоверной, полной информации. Рост объемов информации вызывает необходимость использования информационных технологий. Возрастает потребность в разработках автоматизированных информационных систем и автоматизированных информационных технологий в различных областях экономики, в том числе в налоговой сфере. Количественный рост разработок сопровождается качественными изменениями: переход с устаревшего аппаратного обеспечения на современное, использование компьютерных сетей и т.п.

Одной из приоритетных задач налоговой службы является информатизация налоговых органов. Информатизация включает в себя такие действия, как внедрение и использование налоговыми службами информационных технологий, формирование и обслуживание информационных систем, функционал которых заключается в эффективной поддержке функционирования структуры налоговых органов. Задачи,

поставленные перед информатизацией, повлекли создание в налоговых службах автоматизированной информационной системы, функционал которой заключается в автоматизации функций на всех уровнях налоговых органов по следующим направлениям: обеспечение собираемости налоговых сборов и иных обязательных платежей в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды; проведение комплекса мероприятий по анализу материалов в сфере налогообложения; обеспечение органов управления и других заинтересованных лиц налоговых служб достоверной информацией.

Автоматизированная информационная система (АИС) - система, включающая в себя персонал (пользователей), комплекс средств по автоматизации его деятельности и организационно упорядоченной совокупности информации (документов, массивов документов), реализующая информационную технологию выполнения установленных функций [29].

Развитие автоматизированных информационных технологий в нашей стране оказывает непосредственное влияние на экономические аспекты жизнедеятельности общества и, в том числе, на всю систему налогового учета.

Несмотря на сделанные первые шаги по внедрению автоматизированных информационных технологий в налоговую систему РФ, одной из причин недостаточно эффективного использования данных технологий являются частые изменения в налоговом законодательстве, отвлекающие множество сил хозяйствующих субъектов на адаптирование к ним. Поэтому для исправления сложившейся ситуации важно активнее внедрять автоматизированные информационные технологии, необходимо стабилизировать налоговую систему, развивать систему электронного документооборота, систему электронных платежей и т.п.

К системным проблемам, которые соответствуют современному этапу развития налоговых служб, возможность решения которых заключается в обязательном использовании эффективных информационных систем, относят следующее:

а) Ежегодное непрерывное увеличение оборота документов в налоговых службах, средние темпы роста которого находятся в промежутке от 20 до 40 %;

б) Ежегодное и постоянное усложнение и изменение процедурных действий налогового законодательства (как оценивают аналитики, темпы ежегодного изменения алгоритмов расчета составляют до 40%);

в) Колоссальный объем трудозатрат, которые обеспечивают обработку налоговых документов (например, трудозатраты, требующиеся на обработку и введение в систему первичных налоговых документов поступивших от юридических лиц, складываются из сотни тыс. чел.-дней. Таким образом, по экспертным оценкам от 25 до 30% рабочего времени сотрудников налоговых расходуется на введение ручным способом данных налоговой отчетности субъектов);

г) Эффективность контрольной работы находится на низком уровне (в течение отчетного периода (года) сотрудниками налоговых служб осуществляется примерно 500 тыс. выездных проверок, в каждой из которых должны участвовать от 8 до 10 человек на срок от 20 до 30 дней. При этом результативность подобных контрольных мероприятий составляет 50%);

д) Основная налоговая информация концентрируется на уровне налоговых служб, иными словами, обработка и хранение информации о налоговых операциях осуществляется в лицевых счетах юридических и физических лиц налогоплательщиков, а вышестоящие органы получают сводные данные. И именно от квалифицированности и добросовестности зависит характер передаваемых данных. При отсутствии указанных черт сотрудника информация может быть передана неполно и обладать противоречивыми данными о налогоплательщике, что формирует основу для злоупотребления;

е) Налоговые процедуры администрирования выделены на уровень инспекций (учет данных налогоплательщиков, контроль данных лицевых счетов, сбор и проверка истребуемых документов, камеральные и выездные проверки, расчет пеней и наложение штрафов, то есть основные налоговые

процедуры). Именно на местах осуществляется планирование и выполнение данных процедур, что приводит к низкому качеству полученных результатов, высоким трудозатратам и стандартам в работе сотрудников [9, с.312].

Успешная работа, направленная на администрирование налоговых платежей, обеспечение налоговых поступлений в бюджеты всех уровней и проведение результативных проверок налоговыми инспекторами, во многом зависит от результатов обработки колоссальных массивов информации. Програмное обеспечение «АИС Налог-3», разрабатываемое в рамках модернизации ФНС и ее территориальных структур, направлено на обеспечение персонала служб новейшим программным обеспечением с целью помощи в обработке все более увеличивающегося объема информации.

Стратегические цели, которые побудили ФНС провести модернизацию автоматизированной информационной системы, заключаются в следующем: в оптимизации трудовых процессов; в освобождении работающих налоговых структур от трудоемких процедур; в комплексном и эффективном применении накопленной за время работы службы информации. Итогом выполнения вышеперечисленных целей является повышение уровня внутреннего контроля деятельности служб [26].

Основными слагаемыми процесса модернизации «АИС Налог-3» являются процессы, суть которых заключается в создании централизованной цифровой инфраструктуры, во внедрении устойчивых каналов связи, в создании единого федерального хранилища данных, содержащего информацию, отвечающую требованиям полноты и актуальности относительно налогоплательщиков, используемую для информационной поддержки инспекторов налоговых служб, а также в создании оптимальных условий для качественного обслуживания юридических и физических лиц.

Центральным звеном архитектуры информационной системы, являются центры обработки данных, функционал которых заключается в массовом вводе, обработке и хранении информации о налогоплательщиках и печати

документов. Приоритетное направление - переход полностью на электронный документооборот.

Автоматизированная информационная система налоговой инспекции представлена в виде совокупности подсистем, которые направлены на взаимодействие внутри системы, на решение определенных групп функциональных задач, при этом используя оперативные базы данных и электронное хранилище данных.

Одним из эффективных способов выявления налоговых правонарушений, применяемых налоговыми органами как при проведении камеральных, так и выездных налоговых проверок является истребование у налогоплательщика документов (информации), а также у его контрагентов и других лиц, располагающих информацией о деятельности проверяемого налогоплательщика.

В прикладных подсистемах налоговой службы возможно выделение двух основных групп, а именно подсистем оперативной обработки и поддержки принятия решений.

Ориентирование первой группы производится на следующие этапы работы налоговой службы: ввод данных о налогоплательщиках; оперативная обработка введенной информации, включающая в себя поиск, сведение данных и т.д.; хранение данных. Информация, хранящаяся в подсистемах оперативной обработки, может быть использована в течение нескольких лет. К основным требованиям к подобным подсистемам следующие: высокая производительность обработки и гарантированная скоростная доставка информации по телекоммуникационным каналам.

Ориентирование второй группы прикладных подсистем, обеспечивающих автоматизацию решения функциональных задач налоговых служб в соответствии с нормами НК РФ, осуществляется на обработку данных в больших объемах, которые находятся в различных источниках и за длительный период времени. В рассматриваемом случае, информация сосредоточена в электронном хранилище данных.

В подсистемы поддержки принятия решений произведено включение средств, обеспечивающих многомерный анализ данных, статистическую их обработку, выполнение расчетов, моделирование правил, установление связей между причиной и следствием, анализ причин возникновения ситуаций и т.п.

Все подразделения налоговой инспекции работают в логической последовательности. Информационное взаимодействие инспекторов регламентировано. Регламент регулирует информационные потоки на бумажных и электронных носителях, режим доступа к данным электронной базы, которая фиксирует историю информации по налогоплательщикам и параметры операционного текущего дня работника налоговой.

Контрольные функции налоговых инспекций начинаются с ввода данных, поступающих от налогоплательщиков.

Программно-технические средства предоставления в инспекцию данных налогоплательщиком с использованием каналов связи и электронных носителей в последнее время отвечают целям автоматизации упрощения взаимодействия инспектора и налогоплательщика и автоматизации ввода данных.

Одним из направлений программного продукта является камеральная проверка, во время проведения которой производится автоматизированный анализ и сравнение бухгалтерской отчетности с данными налоговых деклараций. В этом случае сверяются контрольные показатели с целью проверки их на согласованность и внутри отдельного отчета, и между отчетными формами отчетного периода. Заключительным этапом является сверка с показателями предыдущих отчетных дат.

В процессе заполнения отчета существует возможность сформировать протокол проверки, который содержит подробные данные об ошибках. В программе присутствует возможность своевременного исправления ошибок, после чего проверку можно повторить. Если возникает необходимость, то присутствует возможность вывода на печать протокола, а также сохранения его в файл.

На основе анализа результатов автоматизированного контроля и документов, представленных налогоплательщиком вместе с налоговой декларацией принимается решение: либо налоговая декларация прошла камеральный контроль, либо необходимо проводить другие мероприятия налогового контроля [9, с.149].

Формирование документов, составляемых налоговыми инспекторами в ходе проведения камеральных и выездных налоговых проверок частично автоматизировано, готовые бланки размещены в автоматизированной системе.

В целях повышения эффективности контрольной работы в части обработки сведений о документах, представленных налогоплательщиками в ИФНС России, а также учета электронных документов, представленных налогоплательщиками вместе с налоговой декларацией в эксплуатацию введено программное обеспечение «Автоматизация процессов истребования документов и контроля сроков их исполнения» (ПИК «Истребование документов») в составе программных комплексов местного и федерального уровней.

В целях информационной поддержки проведения сотрудниками налоговых органов местного уровня мероприятий налогового контроля с использованием сведений, получаемых налоговыми органами из внешних источников, располагающих необходимой для налоговых органов информацией в эксплуатацию введено программное обеспечение «Автоматизация процессов сбора, анализа информации, поступающей от внешних источников, и использование ее в контрольной работе налоговых органов» (ПО «САИ ВИ»).

В целях совершенствования процессов планирования выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков применяется программное обеспечение местного уровня «Автоматизация процессов планирования выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков» («План ВВП КП»).

Для повышения эффективности контрольной работы путем автоматизации процесса формирования на местном уровне аналитических

таблиц, обеспечивающих углубленный анализ информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, включенных в план проведения выездных налоговых проверок действует программное обеспечение «Автоматизация процессов проведения предпроверочного анализа налогоплательщиков» (ПО «Предпроверочный анализ»).

В целях проведения предпроверочного анализа представленных налогоплательщиками - физическими лицами деклараций и документов, а также систематизации и анализа иной информации, имеющейся в налоговом органе в отношении физических лиц существует программное обеспечение местного уровня «Автоматизация процесса формирования Досье налогоплательщика (физического лица)» (далее - «Досье ФЛ»).

2.3 Выявление налоговых правонарушений, как показатель эффективности деятельности налоговых органов РФ

Основным документом, регулирующим налоговую систему РФ и устанавливающим общие принципы её построения, является Налоговый кодекс Российской Федерации. В ст. 23 НК РФ предусмотрена обязанность налогоплательщика своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы. К сожалению, далеко не все налогоплательщики являются добросовестными. Также необходимо отметить, что искоренить налоговые правонарушения полностью невозможно, поэтому государство принимает меры по минимизации этих правонарушений. В соответствии с данной целью издаются нормативно-правовые акты, в которых содержатся санкции за совершенные налоговые правонарушения. Существование санкций направлено на предотвращение нарушений законодательства о налогах и сборах [2].

НК РФ является основным нормативно-правовым актом, на который опирается налоговая система государства. Помимо данного закона существует ряд уточняющих законов, Положений, Инструкций, в соответствии с которым

налогоплательщики могут самостоятельно проверить подпадают ли они под критерии риска, установленные ФНС России или нет. Также в своей деятельности налоговые органы руководствуются документами, которые являются закрытой информацией.

Налоговые органы в своей деятельности используют не только нормативно-правовые акты РФ, но и информационные базы, которые составлены ФНС.

Задача выявления и предотвращения налоговых правонарушений является одной из основных и наисложнейших задач, стоящих перед налоговыми органами РФ, поэтому показатели, характеризующие эту деятельность, как нельзя лучше, могут проиллюстрировать эффективность работы налоговых органов в целом.

Эффективность работы налоговых органов может быть определена с помощью системы показателей измерения эффективности и различных критериев оценки. Вопрос о том, как и с помощью каких критериев оценивать эффективность работы налоговых органов достаточно давно и регулярно подвергается дискуссии исследователями, но по-прежнему остается открытым.

В качестве непосредственных измерителей эффективности могут выступать показатели, выраженные в абсолютных, относительных и средних величинах. Они могут быть количественными (количество проведенных камеральных и выездных проверок, общее количество выявленных налоговых правонарушений, количество лиц, привлеченных к ответственности и т. д.) и качественными (полнота выявления налоговых правонарушений и обстоятельств, им способствующих, результативность доначислений и т. д.).

Эффективность контрольной работы налоговых органов характеризуется следующими показателями:

- результативностью;
- удельным весом доначислений в общей сумме доначислений.

В настоящее время налоговые правонарушения активно развивающийся вид правонарушений, действующие схемы их совершения усложняются,

появляются новые схемы уклонения от уплаты налогов и сборов, в связи с этим у налоговых органов возникает необходимость предпринимать контрольные действия для выявления и предотвращения налоговых правонарушений [16].

Выявление признаков любого налогового правонарушения происходит в процессе осуществления мероприятий налогового контроля, которые являются формой реализации налогового контроля. В соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ: «Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом» [2, ст. 82].

Налоговое правонарушение нельзя признавать таковым, если не знать его сущности, характерных признаков. Поэтому прежде, чем анализировать результаты контрольной работы по выявлению налоговых правонарушений, необходимо рассмотреть сущность налоговых правонарушений. Существует большое количество определений данного понятия. Так, налоговый словарь приводит такое определение: «налоговое правонарушение - это противоправное, виновное деяние (действие или бездействие), которым не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений и за которые установлена налоговая ответственность» [22, с. 154].

В соответствии со ст. 106 НК РФ «налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность» [2, с.149].

Для того чтобы налоговое правонарушение признавалось совершенным оно должно обладать определенными признаками:

- а) Во-первых, оно выражается в форме действия или бездействия;

б) Во-вторых, данный вид правонарушений наносит вред государственному бюджету в виде недопоступлений налоговых доходов государства, которые составляют более 80% всех доходов страны;

в) В-третьих, существует связь между совершенным определенным субъектом деяния и наступившими последствиями, наносящими вред государству;

г) В-четвертых, за совершение данного деяния предусмотрена ответственность - к виновным субъектам применяются меры имущественного характера, а в некоторых случаях и уголовного характера.

В настоящее время Налоговым кодексом установлен 16-летний возраст, с наступлением которого законодатель связывает возможность применения налоговой ответственности.

Любое правонарушение состоит из 4 элементов, таких как субъект, объект, субъективная сторона, объективная сторона (таблица 2).

Таблица 2- Элементы налогового правонарушения

Элемент налогового правонарушения	Определение, структура
1. Объект налогового правонарушения	Урегулированные и защищенные законом общественные ценности и блага, которым наносится вред соответствующим противоправным действием (бездействием). Его составные части: установленный законом порядок исчисления и уплаты налогов и сборов; порядок осуществления налоговой отчетности; порядок учета налогоплательщиков; порядок осуществления налогового контроля
2. Объективная сторона	Противоправное действие (бездействие) субъекта правонарушения, за которое нормами НК установлена ответственность, его юридически нежелательные результаты для публичного правопорядка в сфере налогообложения и юридически значимая причинная связь между ними
3. Субъективная сторона	Юридическая вина правонарушителя в форме умысла или неосторожности
4. Субъект	Лицо, совершившее правонарушение: налогоплательщик, плательщик сборов, налоговый агент, лица, способствующие осуществлению налогового контроля (эксперт, переводчик, специалист и пр.)

Следует разграничивать понятия «налогового правонарушения» и «налогового преступления». Налоговые преступления выделяются по высокой степени существенности и опасности для общества, а также влекут за собой привлечение к уголовной ответственности. Налоговое правонарушение может переходить в налоговое преступление. Так, в соответствии с п.3 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, направленного налогоплательщику на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик не уплатил в полном объеме указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения налогового преступления [2].

Налоговые правонарушения можно классифицировать по разным основаниям. В главе 16 НК РФ перечислены виды налоговых правонарушений.

Все виды налоговых правонарушений, можно сгруппировать по различным основаниям.

Другим основанием является ответственность, предусмотренная за совершение налоговых правонарушений. Так, выделяют 3 вида ответственности: финансовую, административную, уголовную. Данные правонарушения различаются по степени опасности и по размеру наносимого вреда. Так наименее опасными признаются налоговые правонарушения, за которые предусмотрена финансовая ответственность. Административная ответственность предусмотрена Кодексом об административных правонарушениях, в котором предусмотрены штрафные санкции за совершение налоговых правонарушений. Уголовная ответственность наступает в случаях, когда сумма задолженности достигает крупного или особо крупного размера. В таких случаях предусмотрен штраф, принудительные работы или лишение свободы налогоплательщика-нарушителя [18, с.67].

Таким образом, обобщая данный материал, следует отметить, что Налоговый Кодекс РФ устанавливает понятие налогового правонарушения, определяя, что для его квалификации необходимо наличие доказательства вины, и, оговаривая условия, при которых виновное лицо может быть освобождено от ответственности, (или она может быть смягчена), а также постулирует презумпцию невиновности налогоплательщика. Также необходимо сказать, что данный вид правонарушений - один из наиболее важных для государства видов правонарушений, так как благодаря налоговой системе формируется доходная часть бюджета, которая способствует нормальному функционированию как государства в целом, так и исполнению отдельных его функций и задач.

Общеизвестно, что для выявления и предотвращения налоговых правонарушений необходимо знать причины, по которым они совершаются. Изучение причин и условий, которые способствуют развитию налоговых правонарушений на каждом этапе формирования российского общества, имеет огромное значение для выявления и снижения роста налоговых правонарушений.

Причины возникновения налоговых правонарушений в России всегда были одни и те же, а если и менялись, то незначительно.

В западной литературе распространена классификация причин, которые побуждают налогоплательщиков уклоняться от уплаты налогов и сборов. Приведем одну из них. Так, П.М. Годме выделяет 5 групп причин, которые сформированы по сферам жизни человека:

- а) Экономические,
- б) Правовые,
- в) Политические,
- г) Моральные,
- д) Технические.

Политические причины связаны с тем, что государство использует налоговые механизмы не только для пополнения доходов бюджета, но и для регулирования общественных процессов. Таким образом, государство

ущемляет интересы некоторых граждан, что приводит к уклонению от уплаты налогов и сборов как проявлению негативного отношения к данному процессу и попытке ему противостоять.

Правовые причины связаны с тем, что налоговое законодательство РФ состоит из большого количества нормативно-правовых актов. Также следует отметить, что данные законодательные акты изменчивы, в них регулярно вносятся изменения и дополнения. Немаловажным является то, что в налоговом законодательстве есть статьи, которые можно обходить законным образом, в связи с чем, возникают дополнительные судебные разбирательства. Так в последнее время участились случаи споров налоговых органов и налогоплательщиков по статьям 171, 172, 176 НК РФ. Недобросовестные налогоплательщики создают фирмы-однодневки, что в соответствии с законодательством Российской Федерации сделать несложно, заключают фиктивные сделки, как результат - возмещают суммы налога из бюджета, делают налоговые вычеты, а фирму-однодневку закрывают, тем самым государство теряет значительные суммы, которые переходят в теневую экономику. Эти нестабильность и сложность налогового законодательства и являются причинами правового характера.

Экономические причины влияют на налогоплательщика в наибольшей степени. Так, например, если налоговая санкция за сокрытие налогов меньше суммы этих налогов, то в данном случае налогоплательщик заинтересован в укрытии этих сумм. В настоящее время в Российской Федерации часто встречается ситуация, когда налогоплательщики совершают налоговые правонарушения именно по этой причине.

Моральные причины проявляются в несоответствии нормативно-правовых актов налогового законодательства общим принципам, закрепленным в Конституции, таким как равенство, беспристрастность. Это отражается на авторитете законодателя, и как следствие, государства в целом.

Технические причины указывают на существующие недостатки в методах и формах проведения налогового контроля. Так, например, налоговые органы

не в состоянии проверять всю бухгалтерскую отчетность и все проводимые операции, таким образом, у налогоплательщиков возникает желание скрыть некоторые суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет [26].

Известный административист В.И. Ремнев также классифицировал причины и условия правонарушений, но опираясь на другой критерий - на уровень, на котором они совершаются. Так, общие причины характерны для государства в целом, связанные с определенной ситуацией- для группы лиц, а связанные с личностью нарушителя имеют более локальный характер.

Общие причины и условия правонарушений: экономические, политические, идеологические, правовые, организационные, культурно-воспитательные и др.

Причины и условия, связанные с определенной служебной ситуацией: недостатки контроля, безнаказанность нарушителей, попустительство нарушителям со стороны руководителей и др.

Обстоятельства, связанные с личностью правонарушителя:

Нарушитель- должностное лицо: недостатки в служебной квалификации, игнорирование закона, стремление выполнить план «любой ценой» и др.;

Нарушитель- гражданин как частное лицо: низкий образовательный ценз и культурный уровень, ценностные ориентации, пренебрежение к законам и др. [26].

В настоящее время для эффективного развития государства в сложившихся экономических условиях необходимо учитывать вышеописанные причины, которые носят как объективный, так и субъективный характер.

Для современного состояния экономической системы в целом особый интерес представляет классификация Е.В. Трегубовой, которая подразделяет все причины на зависимые от деятельности налоговых органов и не зависимые, которые являются определяющими для всех видов правонарушений, в том числе и налоговых. Данная классификация представлена в таблице 3.

Таблица 3- Причины налоговых правонарушений в зависимости от деятельности налоговых органов

Причины, которые в малой степени зависят от деятельности налоговых органов	Причины непосредственно связанные с деятельностью налоговых органов
<p>-объективное противоречие между экономическими потребностями и возможностями современного российского общества –отдельных социальных слоев, групп, личностей;</p> <p>-общее снижение уровня жизни, в некоторых группах социума - ниже границы обеспечения физиологической выживаемости;</p> <p>-определенные детерминации в области социальной психологии, находящие проявления в искаженных потребностях, интересах, целях, взглядах, нравственных ценностях и правосознании лиц, совершающих правонарушения;</p> <p>-разрушение традиционных для России стереотипов поведения, общепринятых норм морали и нравственности, выражающееся в правовом нигилизме, нравственно-психологическом состоянии налогоплательщиков, характеризующемся негативным отношением к существующей системе налогообложения.</p>	<p>-связанные с недостатками нормативного обеспечения профилактической деятельности налоговых органов</p> <p>-факторы организационного характера-к данной группе прежде всего относится низкий уровень общей и индивидуальной профилактики.</p>

При помощи форм и методов налогового администрирования необходимо пытаться уменьшить количество правонарушений, совершаемых по указанным причинам, непосредственно связанных с деятельностью налоговых органов, начиная с самого низкого уровня.

По моему мнению, существует неразрывная связь между причинами совершения налоговых правонарушений и негативными последствиями.

Так, общие причины совершения налоговых правонарушений в совокупности с причинами, связанными с личностью нарушителя, которые не

связаны с деятельностью налоговых органов, влекут за собой налоговые правонарушения против государства, которые, по мнению законодателя, являются наиболее опасными, следовательно, за них предусмотрена наиболее строгая ответственность [51, с.77].

С развитием налогового законодательства параллельно развиваются и способы его нарушения. Схемы могут быть различны, но уже наблюдаются тенденции развития налоговых правонарушений:

а) Заключение фиктивных контрактов, которые используются при обналичивании денежных средств. В таких сделках фактически не бывает выручки, поэтому налоги не платятся;

б) Получение дополнительного налогооблагаемого дохода, не отраженного в налоговой декларации;

в) Неучет сделок, расчет по которым проводились наличными;

г) Массовые нарушения правил наличного денежного обращения, кассовой дисциплины и порядка инкассирования;

д) Субъектами теневого оборота являются юридические лица, созданные в соответствии или с нарушением действующего законодательства. Производимые ими товары и услуги не запрещены законом, но они выведены из-под контроля государства. Получаемый от их реализации доход не отражается в официальных отчетах, налоги с него не уплачиваются, что наносит ущерб государственному бюджету;

е) Капитал, обращающийся в теневом обороте, оказался вытолкнутым из легального оборота в результате неправильных законодательных и управленческих решений. Фактически любая организация в России стоит перед выбором между легальным и теневым оборотами;

ж) Ориентация крупных и рентабельных российских производителей на обеспечение западной промышленности сырьём;

з) Уклонение от налогообложения. Хозяйствующие субъекты всё больше переходят к тому, чтобы избежать налогообложение вообще. Совершаемые

противоправные действия всё больше отличаются осмысленностью, их всё сложнее квалифицировать, как противоправные;

и) С целью уклонения от налогообложения хозяйствующие субъекты злоупотребляют не только недоработками законодательства, а всё чаще используют технологические особенности производства;

к) Бартерные отношения также создают условия для противоправных манипуляций, поскольку снижают степень контроля за хозяйственными операциями;

л) Невысокий уровень монетаризации- традиционная проблема российской экономики- приводит к созданию специфических инструментов самофинансирования и появлению множества схем по нарушению действующего законодательства: невыплата заработной платы, уклонение от налогообложения, задержки с расчетами;

м) Вывоз капиталов за рубеж [23].

Одним из основных методов борьбы с налоговыми правонарушениями служит налоговый контроль.

Средства борьбы государства с таким явлением, как уклонение от налогообложения, проявляется в административной и судебной защите интересов бюджета.

Налоговый контроль был бы невозможен без существования Налогового кодекса РФ, который закрепляет основные нормы, вводит меры ответственности и регулирует налоговые отношения. Данный нормативный документ также законодательно закрепил принцип «презумпции невиновности» налогоплательщиков, в связи с чем, в настоящее время обязанность по доказыванию факта совершения правонарушения лежит на налоговых органах и, соответственно, налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность.

Заполнение пробелов в налоговом законодательстве сводится к тому, что законодатель регулярно принимает соответствующие поправки к налоговым законам, закрывая различные «лазейки», дающие возможность уменьшать размеры налоговых отчислений и уклоняться от уплаты налогов. Такие

поправки, в основном, принимаются по результатам практической деятельности налоговых органов и вносимых ими в парламент предложений в связи с выявлением случаев легального уклонения от уплаты налогов, совершаемого из-за нечеткости и недоработанности законов [23].

Примеров методов и способов уменьшения налоговых платежей, нарушающих законодательство, можно привести достаточно много.

Самый простой и распространенный, но в то же время, самый криминальный метод уклонения от уплаты налогов- неоприходование выручки в целях сокрытия объектов налогообложения. Этот метод требует ведения двойной бухгалтерии.

Производным от вышеуказанного метода уменьшения налогов является уклонение от уплаты налога посредством использования метода неоприходования поступивших товарно-материальных ценностей, поскольку сокрытие ТМЦ непосредственно, ведет к сокрытию выручки от его реализации.

В итоге следует сказать, что растущим стремлением налогоплательщиков уклоняться от уплаты налогов и обязательных платежей государство противопоставляет по возможности адекватные формы и методы правовой защиты, включая установление уголовной ответственности за общественно-опасные нарушения налогового законодательства.

Основным нормативно-правовым актом, регламентирующим вопросы, связанные с налоговыми правонарушениями, является Налоговый Кодекс. Налоговым правонарушениям и ответственности за их совершение посвящен VI раздел НК РФ.

НК РФ является не единственным источником, в котором закреплена ответственность за совершение налогового правонарушения. Объективно существующая дифференциация в проявлениях и последствиях противоправных действий (бездействий) в налоговой сфере повлекла их разделение на налоговые преступления, за которые предусмотрена уголовная ответственность, и налоговые правонарушения, влекущие административную ответственность. Регламентирование различных видов ответственности за

совершение противоправных деяний объясняется их разнообразным характером.

Противоправность деяния и наличие санкции за данное деяние являются обязательными признаками налогового правонарушения, которые образуют его состав. Налоговым правонарушением признается действие (бездействие) при одновременном наличии 4 элементов: объекта, объективной стороны, субъекта, субъективной стороны.

Рассмотрим подробно основные принципы ответственности за совершение налоговых правонарушений, которые представлены на рисунке 1.



Рисунок 1- Основные принципы ответственности за совершение налоговых правонарушений

Принцип законности заключается в том, что ответственность за совершение налогового правонарушения может наступать лишь по основаниям и в порядке, предусмотренном НК РФ.

Принцип однократности наказания реализуется путем исполнения ч. 1 ст. 50 Конституции РФ, согласно которой установлена правовая гарантия защиты конституционных прав физических и юридических лиц от налоговых репрессий. В соответствии с принципом однократности наказания «никто не может быть повторно осужден за одно и то же преступление» [1, с. 19].

При этом повторным следует считать привлечение к ответственности за деяние, в связи с которым имеется неотмененное постановление налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении его к налоговой ответственности.

Принцип персональной ответственности руководителя организации за нарушение налогового законодательства сводится к тому, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством.

Принцип неотвратимости уплаты законно установленного налога означает, что привлечение виновного лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающуюся сумму налога.

Принцип презумпции невиновности означает, что каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда, вынесенным по иску налогового органа о взыскании налоговой санкции. Он не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию виновности налогоплательщика возлагается на налоговые органы [1].

Общеправовая презумпция невиновности закреплена в ч. 1 ст. 49 Конституции РФ, а налоговая презумпция - в п. 6 ст. 108 НК.

«Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте

налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы» [2, с.149].

Кроме того, все неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу налогоплательщика.

Как уже упоминалось ранее, единственной мерой ответственности за совершение налогового правонарушения названа налоговая санкция, которая устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов). Наложение налоговой санкции носит имущественный характер и связано с принудительным изъятием части собственности налогоплательщика. Согласно Конституции РФ и Налоговому кодексу РФ взыскание штрафов за совершенные налоговые правонарушения производится только в судебном порядке.

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции. Если эта процедура не выполнена, то суд возвращает исковое заявление по основанию несоблюдения истцом досудебного порядка урегулирования спора с ответчиком.

Налоговые органы вправе обратиться в суд с иском о взыскании санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта. Исковое заявление в отношении юридического лица или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а в отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса РФ.

К смягчающим ответственность обстоятельствам относятся:

а) Совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств (применяется только в отношении к физическим лицам);

б) Совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

в) Тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности;

г) Иные обстоятельства, которые налоговым органом или судом могут быть признаны смягчающими ответственность. Например, обстоятельством, смягчающим ответственность, может быть признано самостоятельное выявление и исправление налогоплательщиком ошибок в налоговой декларации и подача в налоговый орган заявления о ее дополнении и изменении [2].

При наличии отягчающих обстоятельств размер штрафа увеличивается на 100%. Это происходит прежде всего при совершении налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Если одно и то же лицо совершило два и более налоговых правонарушения, то налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

В соответствии со ст. 109 НК лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из обстоятельств, отраженных на рисунке 2.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет три года, по истечении которого налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за его совершение.



Рисунок 2- Обстоятельства, при которых налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности

При этом срок исковой давности исчисляют двумя способами:

- а) Со дня, следующего за окончанием налогового периода, в котором было совершено налоговое правонарушение. Применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК;
- б) Со дня совершения налогового правонарушения. Применяется в отношении всех остальных налоговых правонарушений.

В соответствии со ст. 111 НК обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

- а) Совершение деяния вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (данные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и пр.);
- б) Совершение деяния налогоплательщиком- физическим лицом, находившимся в момент его совершения в болезненном состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях (это доказывается представлением в налоговый орган документов, которые по

смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

в) Выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти, (уполномоченным должностным лицом) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания этих документов);

г) Иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, как исключающие вину лица [2].

Налогоплательщик имеет право самостоятельно исправлять ошибки, допущенные им при учете объекта налогообложения, исчислении и уплате налогов и сборов. Если исправление ошибки произведено до ее выявления налоговым органом, это может служить обстоятельством, исключающим ответственность за налоговое правонарушение, совершенное умышленно. Если исправление произведено в короткий срок после выявления ошибки налоговым органом, это может быть учтено в качестве обстоятельства, смягчающего ответственность.

Все нарушения налогового законодательства по кругу участников, их совершающих, можно условно разделить следующим образом:

а) Общие, которые совершаются широким кругом участников правоотношений;

б) специальные, совершаемые отдельными субъектами, например банками (кредитными организациями).

Общие налоговые правонарушения направлены против установленного порядка уплаты налогов и сборов.

Кроме ответственности непосредственно налогоплательщиков (плательщиком сбора, налоговых агентов) в Налоговом кодексе РФ установлены также налоговые санкции для других участников налоговых отношений.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин свидетеля, вызываемого по делу о налоговом правонарушении, влечет наложение на него штрафа в размере 1 тыс. руб., а при неправомерном его отказе от дачи показаний или даче заведомо ложных показаний - 3 тыс. руб. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет наложение на него штрафа в размере 500 руб., а при даче заведомо ложного заключения (заведомо ложного перевода) - 5 тыс. руб. [2].

Специальные налоговые правонарушения направлены против установленного порядка функционирования налоговой системы. Точность и полнота соблюдения банками норм налогового законодательства в ходе осуществления банковской деятельности в части соблюдения порядка открытия счетов, сроков исполнения поручений о перечислении налогов и сборов в бюджет имеют огромное значение для успешного функционирования налоговой системы страны.

Налоговый кодекс РФ предусматривает следующие подлежащие наказанию противоправные деяния банков, прямо или косвенно ведущие к нарушению функционирования налоговой системы страны:

- а) Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику;
- б) Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога и сбора;
- в) Неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- г) Неисполнение решения о взыскании налога и сбора, а также пеней;
- д) Непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков - клиентов банка [2].

Уголовная ответственность за совершение налоговых правонарушений предусмотрена в 22 главе Уголовного кодекса - «Преступления в сфере экономики».

Нормы уголовного права, относящиеся к уголовным преступлениям по неуплате налогов и сборов, существенным образом изменились за последнее время. В результате этих изменений произошел вывод из уголовной сферы части норм, относящихся к вопросам неуплаты налогов и сборов.

Четыре статьи Уголовного кодекса, устанавливающие уголовную ответственность за налоговые преступления (статьи 198, 199, 199.1, 199.2).

Субъектом, т. е. лицом привлекаемым к уголовной ответственности, может быть только физическое лицо, даже в случаях, когда некое уголовное деяние касается организации. Таким образом, когда речь идет об уголовном преступлении, выражающемся в уклонении от уплаты налогов, к ответственности будут привлекаться конкретные люди, в частности это могут быть директор или главный бухгалтер, а в определенных случаях - учредители.

К уголовной ответственности за неуплату налогов и сборов могут быть привлечены лишь вменяемые лица, достигшие 16-летнего возраста.

Различают три вида деяний, которые образуют состав уголовного преступления в сфере налогов и сборов:

- а) Уклонение от уплаты налогов и сборов;
- б) Неисполнение обязанностей налогового агента;
- в) Соккрытие денег и имущества организации или предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание налогов и сборов.

Согласно ст. 198 УК РФ уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо путем представления заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается:

- а) Штрафом в размере от 100000 до 300000 рублей;

б) Или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;

в) Либо арестом на срок от четырех до шести месяцев;

г) Либо лишением свободы на срок до одного года.

При этом крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1800000 рублей.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается:

а) Штрафом в размере от 200000 до 500000 рублей;

б) Или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет;

в) Либо лишением свободы на срок до трех лет.

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3000000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20%, подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 9000000 рублей.

Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа.

Статья 199 УК РФ также рассматривает уклонение от уплаты налогов или сборов путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо путем представления заведомо ложных сведений, но касаясь организаций. Такое деяние, совершение которого было осуществлено в крупном размере, наказывается:

а) Штрафом, накладываемом в размере от 100000 до 300000 рублей;

б) Штрафом, накладываемом в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет;

в) Либо арестом на срок от четырех до шести месяцев;

г) Либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

То же деяние, которое было совершено:

а) Группой лиц по предварительному сговору;

б) В особо крупном размере наказывается:

1) Штрафом в размере от 200000 до 500000 рублей;

2) Или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет;

3) Либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового [2].

Статья 199.1. УК РФ устанавливает ответственность налогового агента за неисполнение им в личных интересах обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет.

Такое правонарушение, совершенное в крупном размере, повлечет наказание:

а) Штрафными санкциями, накладываемыми в размере от 100000 до 300000 рублей;

б) Или штрафными санкциями, накладываемыми в размере заработной платы либо любого другого дохода осужденного за период от одного года до двух лет;

в) Или арестом от четырех до шести месяцев;

г) Или лишением свободы ответственного лица сроком до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Подобное деяние, которое было совершено в размере, имеющим особо крупный объем, наказывается:

а) Штрафными санкциями, накладываемыми в размере от 200000 до 500000 рублей;

б) Или штрафными санкциями, накладываемыми в размере заработной платы или иного дохода за период от двух до пяти лет;

в) Или лишением свободы осужденного лица на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

И для 199, и для 199.1 УК РФ статьи:

а) Под крупным размером понимается сумма налоговых платежей и (или) сборов, которая составила за трехлетний финансовый период более 2 млн. руб., при выполнении условия превышения доли неуплаченных налоговых платежей и (или) сборов десятипроцентного порога от сумм подлежащих уплате налогов и (или) сборов, либо превышающая 6 млн. руб.;

б) Под особо крупным размером понимается сумма за трехлетний финансовый период более 10 млн. руб., при выполнении условия превышения доли неуплаченных налоговых платежей и (или) сборов двадцатипроцентного порога от сумм подлежащих уплате налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 млн. руб.;

В соответствии с нормами ст. 199.2 УК РФ, наказание за сокрытие денежных средств и (либо) иного имущества хозяйствующего субъекта, которые должны были послужить источником погашения недоимки по налоговым платежам и (или) сборам, будет следующее:

а) Штрафные санкции, накладываемые в размере от 200000 до 500000 рублей;

б) Или штрафные санкции, накладываемые в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет;

в) Либо лишение свободы на период до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового [2].

Даже в случае полного формального наличия состава уголовного преступления, не является таковым установленный факт неуплаты налогов в размерах менее крупного. В соответствии с п. 2 ст. 14 УК РФ, действие, либо

бездействие, пусть и содержащее формально признаки какого-либо деяния, предусмотренного УК РФ, но не представляющее общественной опасности по причине его малозначительности, не является преступлением.

Тем не менее, необходимо отметить, что хотя в действиях по неуплате налогов и отсутствует состав уголовного преступления, это ни в коей мере не означает, что уплаты налогов и штрафов можно избежать, так как за неуплату налогов, помимо уголовной ответственности предусмотрена также ответственность по налоговому законодательству и Административному кодексу. Уплата как начисленных налогов, так и суммы штрафов и пени всё равно должна быть произведена в обязательном порядке, просто в рассматриваемом случае привлечения плательщика к уголовной ответственности не происходит.

Таким образом, на основе рассмотренного материала следует сделать вывод о том, что налоговая ответственность обладает специфическими признаками, позволяющими рассматривать ее как самостоятельный вид юридической ответственности. Налоговая ответственность возникает в результате совершения налогового правонарушения. Налоговые правоотношения в силу своей природы имеют имущественный характер, поэтому правонарушения в данной сфере всегда наносят определенный имущественный вред государству и всему обществу в целом. Восстановление нарушенной сферы осуществляется при помощи специальных налогово-правовых санкций.

2.4 Состояние работы по выявлению налоговых правонарушений на примере ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы

Для оценки эффективности контрольной работы налоговых органов РФ по перечисленным в предыдущем пункте показателям использовались данные статистической отчетности Инспекции ФНС России по Первомайскому району г. Пензы за 2015-2016 гг.

В качестве информационной базы анализа работы ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы выступают такие формы статистической отчетности, как 1-НМ «Отчет о поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации», так и 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов». Проведение анализа может также производиться с использованием сведений о среднесписочной численности сотрудников налоговой службы и данных внутренней отчетности.

В «Отчете о результатах контрольной работы налоговых органов» отражаются данные о проведенных проверках по вопросам соблюдения налогового законодательства Российской Федерации. В отчете отражаются сведения о проверках и принятых по ним мерах в отчетном периоде, проведенных налоговыми органами (включая вышестоящие налоговые органы), а также проверки с участием органов налоговой полиции.

На основании данных таблицы 4 камеральные проверки в структуре проверок, проведенных налоговыми органами, занимают наибольший удельный вес с долей около 99,9%. В то же время результативность этого вида налоговых проверок с показателем 5,9 % значительно ниже такого вида, как выездные. Данный результат обусловлен тем, что камеральная проверка в своей основе содержит проверку налоговой декларации и документации, которая предоставлена налогоплательщиком для проверки и служит основанием для целей исчисления и уплаты налога. Если инспектор не имеет возможности доначислить суммы налоговых платежей по нарушениям, выявленным по итогам камеральной проверки, либо налогоплательщиком не был предоставлен полный объем документов, то он имеет возможность включить проверяемого субъекта в план выездных проверок. Первоочередно подвергаются проверкам те налогоплательщики, которые получили значительную прибыль за отчетный период, либо убыточные предприятия. Подобная выборка обуславливает высокую результативность выездных проверок, около 100 %.

Таблица 4 - Анализ состава структуры проведенных проверок ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы за 2015-2016 гг.

Показатель	2015 г.		2016 г.		Абсолютное отклонение	Темп роста, %
	Числовое значение	Удельный вес, %	Числовое значение	Удельный вес, %		
1. Число проведенных проверок, всего	36907	100	34255	100	-2652	92,8
в том числе	36876	99,9	34228	99,9	-2648	92,8
1.1 Камеральных проверок:						
1.2 Выездных проверок	31	0,1	27	0,1	-4	87,1
2. Число проверок, выявивших нарушения, всего	1893	100	2015	100	122	106,4
в том числе:	1862	98,4	1988	98,7	126	106,8
2.1 Камеральных проверок						
2.2 Выездных проверок	31	1,6	27	1,3	-4	87,1
3. Результативность проверок, всего, %	5,1	-	5,9	-	0,8	115,7
в том числе:	5,1	-	5,9	-	0,8	115,7
3.1 Камеральных проверок, %						
3.2 Выездных проверок, %	100	-	100	-	0	100
4. Дончислено платежей, всего тыс. руб.	119219	100	254368	100	135149	213,4
в том числе:	9649	8	29097	11,4	19448	301,6
4.1 По камеральным проверкам тыс. руб						
4.2 По выездным проверкам тыс. руб	109570	92	225271	88,6	115701	205,6

Согласно данным таблицы 4 в 2015 г. 2016 налоговых проверок выявили правонарушения, из которых 27 выездных налоговых проверок и 1988 камеральных налоговых проверок, что составило 5,9 % от общего числа налоговых проверок (рисунок 3).

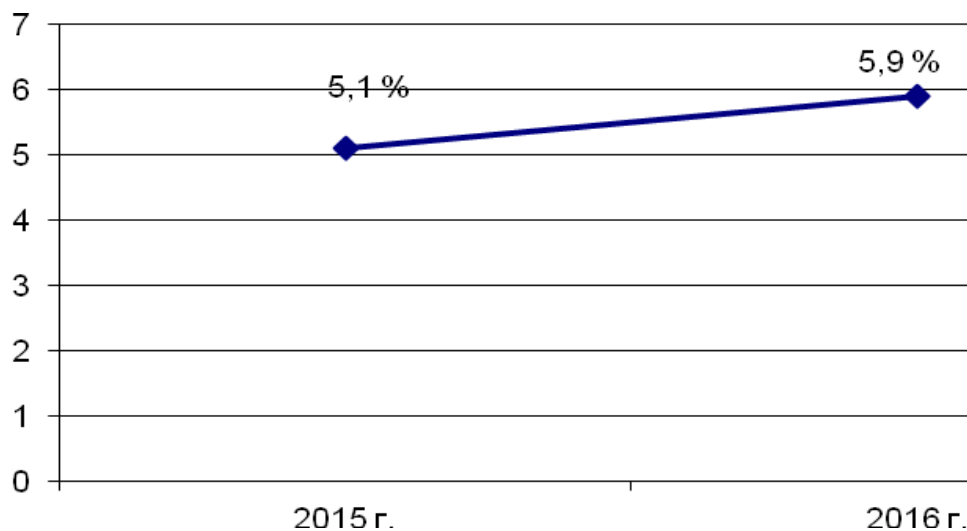


Рисунок 3- Соотношение налоговых проверок в 2016 г.

Как видно из данных рисунка 3, в рассматриваемом периоде наблюдается рост проверок, которые выявили налоговые нарушения, на 6,4 %, что обусловлено ростом результативности камеральных проверок.

Как видно из данных рисунка 4, результативность камеральных проверок в 2016 году возросла по сравнению с 2015 г., так как произошел рост профессиональной подготовки инспекторов налоговой службы и увеличение интенсивности труда работников.



Рисунок 4- Рост результативности камеральных налоговых проверок

Проанализируем на основании данных рисунка 5, доначисление платежей по налоговым проверкам.

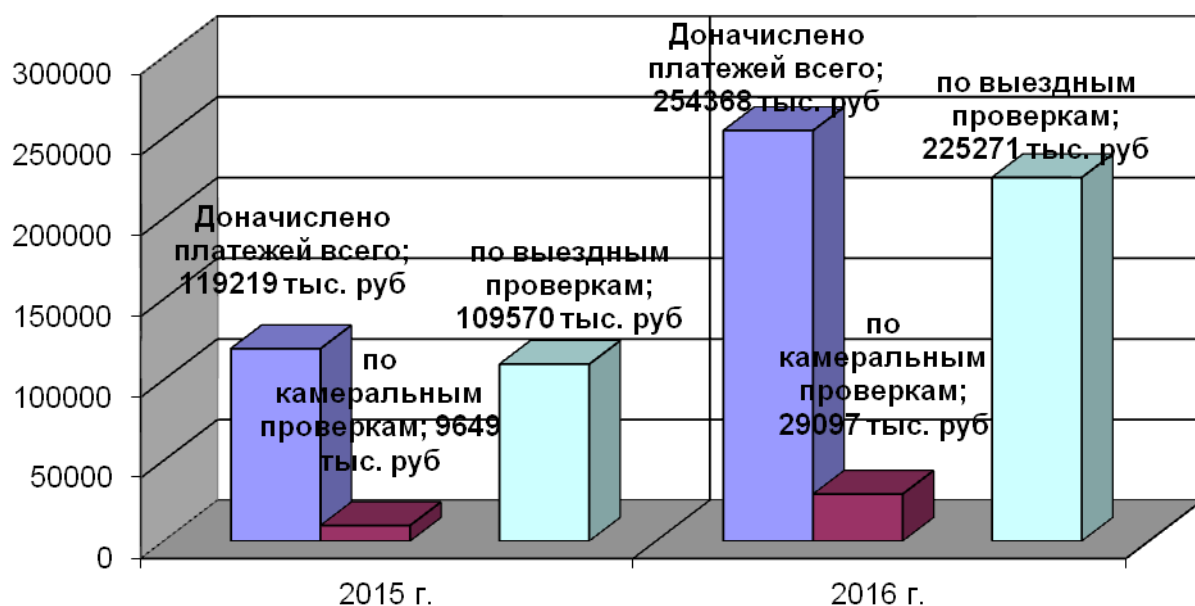


Рисунок 5- Анализ доначисленных платежей по налоговым проверкам

Как видно из данных рисунка 5, поступления от доначисления налоговых платежей увеличились на 113,4 % в целом по проведенным проверкам сотрудниками за 2015 г., причем поступление доначисленных платежей по камеральным проверкам возросло на 201,6%, а по выездным - на 105,6%, что свидетельствует об эффективной работе инспекции (Рисунок 5).

В соответствии с «Отчетом о результатах контрольной работы налоговых органов» ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы по состоянию на январь 2016 г., следует отметить, что наибольший удельный вес в доначислении платежей по итогам налоговых проверок составляют платежи по следующим налогам: налог на прибыль организаций; налог на доходы физических лиц, который подлежит удержанию налоговыми агентами-компаниями; налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), которые реализуются на территории России; налог на доходы физических лиц, который подлежит исчислению и уплате непосредственно физическими лицами.

В таблице 5 представлен анализ состава структуры проведенных налоговых проверок ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы по состоянию на январь 2016 г.. по отдельным налогам.

Таблица 5- Структура проверок ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы по отдельным налогам по состоянию на январь 2016 г.

	Количество проведенных выездных проверок (единиц)		Количество проведенных камеральных проверок (единиц)	
	Всего	из них, выявивших нарушения	Всего	из них, выявивших нарушения
Налог на прибыль организаций	16	14	4 665	35
Налог на доходы физических лиц, удерживаемый налоговыми агентами - организациями	19	14	-	-
Налог на доходы физических лиц, исчисленный индивидуальными предпринимателями и другими лицами, занимающимися частной практикой	6	5	239	79
Налог на доходы физических лиц, исчисленный физическими лицами (не являющихся индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающихся частной практикой)	2	2	1 884	338
Налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории Российской Федерации	21	19	5 670	657
Налог на имущество организаций	15	2	1 753	2
Земельный налог	12	2	682	66
Транспортный налог	16	2	384	23
Налог на игорный бизнес	0	0	40	0
Налоги сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами				
из них				
Налог на добычу полезных ископаемых	0	0	46	0
Налог, взимаемый в связи с применением упрощенной системы налогообложения	3	3	2 562	179
Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	6	1	16 271	596
Налог, взимаемый в связи с применением патентной системы налогообложения	0	0	-	-
Единый сельскохозяйственный налог	1	0	10	1

Исходя из данных таблицы, в структуре налоговых проверок наибольший удельный вес занимают налоговые проверки по таким налогам, как ЕНВД (единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности), НДС (налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), которые реализуются на территории России), налог на прибыль организаций (рисунок 6).

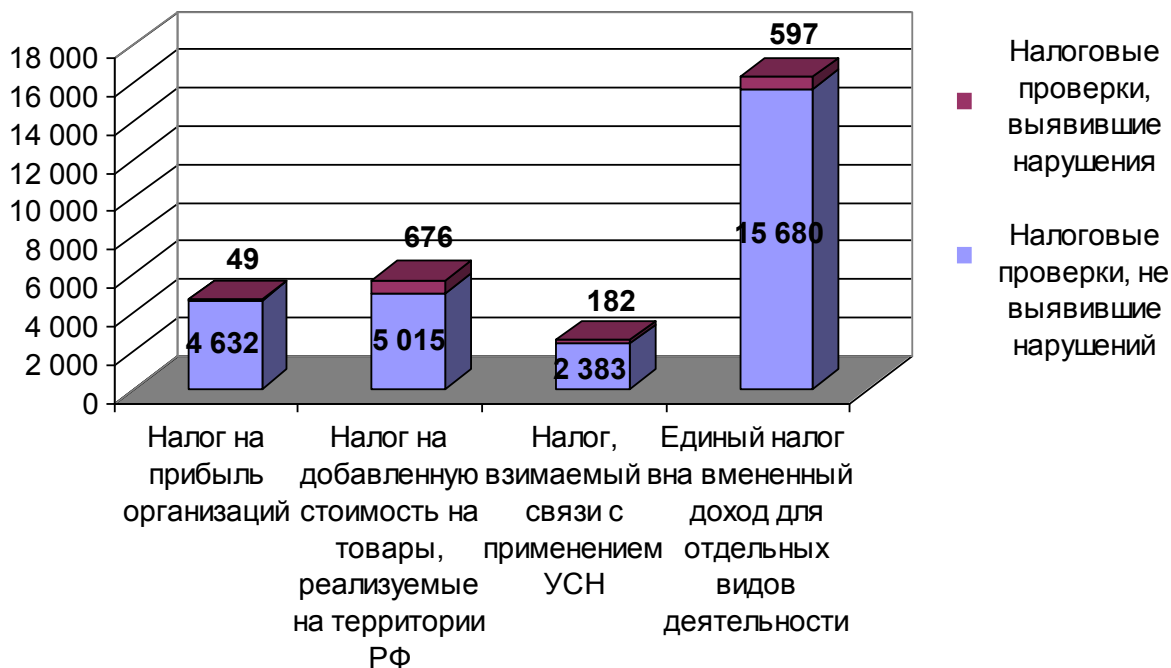


Рисунок 6- Структура проверок ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы по отдельным налогам по состоянию на январь 2016 г.

При этом самая высокая результативность достигается при проверках исчисления налога на доходы физических лиц непосредственно физическими лицами, которые не относятся к индивидуальным предпринимателям и лицами, занимающимися частной практикой, а также налога на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), которые реализуются на территории России.

Следует отметить, что за 2015 год по крупнейшим налогоплательщикам проведена 351 камеральная налоговая проверка, установлено 3 нарушения на сумму 11 тыс. руб. За аналогичный период прошлого года проведено 528 камеральных проверок, установлено 2 нарушения [12].

За 2015 год проведено 73 камеральные проверки, в процессе которых использованы дополнительные документы, объяснения и сведения, установлено 1 нарушение, за аналогичный период прошлого года проведено камеральных проверок -186, установлено 2 нарушения.

За 2015 год крупнейшими налогоплательщиками представлена 1 уточненная (корректирующая) декларация в процессе проведения камеральных проверок на сумму 0,2 тыс. руб., увеличивающих налоговые обязательства, за аналогичный период прошлого года представлено 7 уточненных деклараций на сумму 66 тыс. руб.

За 2015 год крупнейшими налогоплательщиками уточненные (корректирующие) декларации в процессе проведения камеральных проверок, уменьшающих сумму убытка, заявленного в целях налогообложения, не представлялись, за аналогичный период прошлого представлено 2 уточненные декларации на сумму 4931 тыс. руб.

За 2015 год крупнейшими налогоплательщиками уточненные (корректирующие) декларации в процессе проведения камеральных проверок, уменьшающих сумму НДС, заявленного к возмещению, не представлялись, за аналогичный период прошлого года представлено 2 уточненные декларации на сумму 22 тыс. руб.

За 2015 год крупнейшими налогоплательщиками представлено 5 уточненных (корректирующих) деклараций в процессе проведения камеральных проверок уменьшающих налоговые обязательства на сумму 8581 тыс. руб., за аналогичный период прошлого года представлено - 10 деклараций на сумму 194 тыс. руб.

Эффективность выездных налоговых проверок организаций - крупнейших налогоплательщиков за текущий период составила 1288,5 тыс. руб., за соответствующий период прошлого года – 2948 тыс. руб. Сумма доначисленных платежей по крупнейшим налогоплательщикам в общей сумме доначислений по организациям за 2015 год составила 1,3%. Соответствующий показатель прошлого года- 13,6%.

По результатам работы ИФНС России по Первомайскому району г. Пензы по итогам 2015 г. согласно «Отчету о результатах контрольной работы налоговых органов» к нарушителям законодательства о налогах и сборах были приняты меры, отраженные в таблице 6.

Таблица 6- Меры, принятые к нарушителям законодательства о налогах и сборах по итогам 2015 г.

Показатель	Количество
Количество протоколов об административных правонарушениях, составленных в отношении должностных лиц организаций, юридических лиц, направленных в судебные органы, единиц	330
в том числе:	
количество протоколов об административных правонарушениях в области налогов и сборов, составленных в отношении должностных лиц организации (статьи 15.3 - 15.9, 15.11 КОАП РФ), единиц	330
Количество протоколов об административных правонарушениях физических лиц, направленных в судебные органы, единиц	3
в том числе	
количество протоколов об административных правонарушениях против порядка управления (часть 1 статьи 19.4, статья 19.4.1, часть 1 статьи 19.5, 19.7 КОАП РФ), единиц	3
Количество протоколов об административных правонарушениях в области валютного законодательства, отправленных на рассмотрение в органы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, единиц	8
Количество случаев приостановления операций в финансово-кредитных организациях из-за непредставления налогоплательщиком декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока ее представления, единиц	989

Таким образом, так же, как и в целом по России, обстановка в налоговой сфере на территории Пензенской области остается достаточно криминогенной. На сегодняшний день состояние налоговой системы характеризуется большими масштабами налоговых правонарушений.

Стоит отметить, что проанализированные данные в целом за рассматриваемый период иллюстрируют большой прирост фактических налоговых поступлений за 2016 г. относительно факта за 2015 г. практически по всем показателям. Однако план налоговых поступлений за 2016 г. Не выполнен. Это свидетельствует о том, что показатели деятельности по выявлению налоговых правонарушений и доначислению налоговых платежей не отражают реальное состояние контрольной работы и не могут показать действительный уровень эффективности [13].

Глава 3. Подходы к совершенствованию механизма анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ

3.1 Анализ оценочных показателей эффективности деятельности налоговых органов РФ

Рассмотрим подробнее показатели эффективности и алгоритмы расчетов критериев оценки эффективности деятельности территориальных органов ФНС России.

1. Собираемость налогов и сборов, с учетом динамики и отклонения уровня налоговой нагрузки:

1.1 Собираемость налогов и сборов

$$K1.1 = P / (N+N1) * 100\%, \quad (3.1)$$

где P – сумма поступлений;

N – сумма начислений;

N1 - сумма поступлений по налогам и сборам, по которым отсутствуют начисления.

Если $P < 0$ и $(N+N1) < 0$, то $S=(N+N1)/P*100$

Нарастающим итогом; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

1.2 Налоговая нагрузка по налогу на прибыль организаций

$$K1.2.1=ННП_{со}/ННП_{ср}*100, \quad (3.2)$$

где ННП_{со} – налоговая нагрузка субъекта оценки по налогу на прибыль организаций;

ННП_{ср} – среднее арифметическое значение налоговой нагрузки по налогу на прибыль организаций.

$$K1.2.2=ННП_{со}(\text{отчетного периода}) / ННП_{со}(\text{соответствующего периода прошлого года}) * 100, \quad (3.3)$$

Нарастающим итогом; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

1.3 Налоговая нагрузка по НДС

$$K1.3.1 = \text{НННДС}_{\text{со}} / \text{НННДС}_{\text{ср}} * 100, \quad (3.4)$$

где $\text{НННДС}_{\text{со}}$ – налоговая нагрузка субъекта оценки по НДС;

$\text{НННДС}_{\text{ср}}$ – среднее арифметическое значение налоговой нагрузки по НДС с учетом доведенного уровня исчисленного налога в связи с разницей ставок 10/18 .

$$K1.3.2 = \text{НННДС}_{\text{со}}(\text{отчетного периода}) / \text{НННДС}_{\text{со}}(\text{соответствующего периода прошлого года}) * 100, \quad (3.5)$$

При отрицательных значениях налоговой нагрузки за оба периода $K1.3.2$ рассчитывается обратным счетом:

$$K1.3.2 = \text{НННДС}_{\text{со}}(\text{соответствующего периода прошлого года}) / \text{НННДС}_{\text{со}}(\text{отчетного периода}) * 100, \quad (3.6)$$

Нарастающим итогом; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

2.1 Уровень отклонения фактических поступлений в федеральный бюджет относительно прогноза поступлений (за каждый месяц квартала)

$$\text{Если } P > 0 \text{ и } P1 > 0, \text{ то } S = P / P1 * 100\%$$

$$\text{Если } P < 0 \text{ и } P1 < 0, \text{ то } S = P1 / P * 100\%, \quad (3.7)$$

где S – уровень отклонения фактических поступлений в федеральный бюджет относительно прогноза поступлений (за месяц);

P – фактические поступления в федеральный бюджет за месяц отчетного квартала;

$P1$ – сумма прогнозов поступлений в федеральный бюджет за месяц отчетного квартала.

Показатель не рассчитывается, если $P1 < 0 < P$ или $P < 0 < P1$, а балл устанавливается равным 0.

Поквартально (за каждый месяц квартала); УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

2.2 Уровень отклонения фактических поступлений в бюджеты государственных внебюджетных фондов относительно прогноза поступлений (за каждый месяц квартала):

Если $P > 0$ и $P1 > 0$, то $S = P / P1 * 100\%$,

Если $P < 0$ и $P1 < 0$, то $S = P1 / P * 100\%$, (3.8)

где S – уровень отклонения фактических поступлений в бюджеты государственных внебюджетных фондов относительно прогноза поступлений (за месяц);

P – фактические поступления в бюджеты государственных внебюджетных фондов за месяц отчетного квартала;

$P1$ – сумма прогнозов поступлений в бюджеты государственных внебюджетных фондов за месяц отчетного квартала.

Показатель не рассчитывается, если $P1 < 0 < P$ или $P < 0 < P1$, а балл устанавливается равным 0.

Поквартально (за каждый месяц квартала); УФНС, ИФНС

3. Интегральный показатель оценки эффективности контрольной, правовой работы, досудебного урегулирования налоговых споров и качества обеспечения процедур банкротства:

3.1 Отношение сумм поступлений по результатам аналитической работы налоговых органов к общей сумме поступлений по результатам контрольной работы

$$Од = Ва / Вк * 100\%, \quad (3.9)$$

где $Ва$ - Дополнительно поступило в бюджет в связи с представлением уточненных налоговых деклараций, по результатам проведенной налоговыми органами контрольно-аналитической работы;

$Вк$ - Сумма взысканных платежей по результатам камеральных и выездных проверок за отчетный период.

За квартал; УФНС, ИФНС

3.2 Динамика сумм взысканных платежей за год (4 последовательных квартала) по сравнению с аналогичным предыдущим периодом

$$Дв = [(B1 / B0) * 100], \quad (3.10)$$

где $B1$ - Сумма взысканных платежей по результатам камеральных и выездных проверок за текущий год;

В0 - Сумма взысканных платежей по результатам камеральных и выездных проверок за соответствующий предыдущий период –год

За год, включая отчетный период (4 последовательных квартала); УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

3.3 Сумма взысканных платежей за отчетный период в расчете на 1 специалиста налоговых органов согласно штатному расписанию.

$$БЗ=Z \text{ (баллы)}, Z= Cв / Чу, \quad (3.11)$$

где Св – Сумма взысканных платежей по результатам камеральных и выездных проверок за отчетный период;

Чу - Численность сотрудников (специалистов) территориальных налоговых органов;

нарастающим итогом; УФНС, ИФНС

3.4 Соотношение сумм требований, удовлетворенных в пользу налогоплательщиков в судах и общей суммы доначислений по результатам проведения налоговых проверок

$$R=X/Y*100\%, \quad (3.12)$$

где X – Сумма требований, удовлетворенных судами в пользу налогоплательщиков

Y – Сумма доначислений по результатам проведения налоговых проверок

Нарастающим итогом за отчетный период; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

3.5 Отношение сумм НДС, возмещение которых признано 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

3.5.1 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.

$$ДЧС_{ЗВ} = (Чот) / (С_{ЗВ}) * 100\%, \quad (3.13)$$

где Чот – Суммы НДС, возмещение которых по результатам камеральных налоговых проверок признано налоговыми органами необоснованным, за вычетом сумм НДС, признанных к возмещению вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами, за два года;

С_{ЗВ} - Сумма налога, исчисленная к возмещению из бюджета, за два года.

За два года, включая отчетный период; УФНС, ИФНС

3.5.2 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 налоговыми органами необоснованным, за отчетный период.

$$ДЧО_{тк} = (Чот) / (Отк) * 100\%, \quad (3.14)$$

где Чот – Суммы НДС, возмещение которых по результатам камеральных налоговых проверок признано налоговыми органами необоснованным, за вычетом сумм НДС, признанных к возмещению вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами, за два года;

Отк - Суммы НДС, возмещение которых по результатам камеральных налоговых проверок признано налоговыми органами необоснованным, за два года.

За два года, включая отчетный период; УФНС, ИФНС

3.6 Удельный вес суммы расхождений по декларациям по НДС в общей сумме налоговых вычетов по НДС.

$$УВ_p = P / НВ * 100\%, \quad (3.15)$$

где Р - Сумма расхождений КНП вида разрыв по стороне покупателя на в регионе на отчетную дату;

НВ - Общая сумма НДС, подлежащая вычету на отчетную дату.

За квартал; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

3.7 Качество обеспечения процедур банкротства:

3.7.1 Эффективность погашения задолженности в процедурах банкротства

$$\text{ЭФ} = [(\text{ПЗ} - \text{Р} * 25) / \text{ЗДБ}] * 100\%, \quad (3.16)$$

где ЭФ – эффективность погашения задолженности в процедурах банкротства;

ПЗ – погашено задолженности;

Р – произведено расходов по делу о банкротстве;

ЗДБ – списано задолженности по завершённым делам о банкротстве.

$$\text{ЭФз} = [(\text{ПЗ} - \text{Р} * 25) / \text{ЗД}] * 100\%, \quad (3.17)$$

где ЗД – задолженность по платежам, администрируемым ФНС России, должников – банкротов.

нарастающим итогом; УФНС, МРИ по КН и ИФНС при осуществлении работы по обеспечению процедур банкротства

3.7.2 Обеспечение темпов роста поступлений в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве

$$\text{ТП} = (\text{ПЗТ} / \text{ПЗП}) * 100\%, \quad (3.18)$$

где ТП – темп роста поступлений в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве;

ПЗТ – погашено задолженности за отчетный период;

ПЗП – погашено задолженности за аналогичный период прошлого года.

нарастающим итогом; УФНС, МРИ по КН и ИФНС при осуществлении работы по обеспечению процедур банкротства

3.7.3 Результативность работы по привлечению к субсидиарной ответственности

$$\text{СО} = (\text{ПСО} / \text{НМСО}) * 100\%, \quad (3.19)$$

где СО - результативность работы по привлечению к субсидиарной ответственности,

ПСО – поступило в бюджет в результате привлечения к субсидиарной ответственности;

НМСО - направлено материалов по привлечению к субсидиарной ответственности.

нарастающим итогом; УФНС, МРИ по КН и ИФНС при осуществлении работы по обеспечению процедур банкротства

3.7.4 Результативность направления жалоб на действия арбитражных управляющих

$$РЖ = (УЖ/НЖ) * 100\%, \quad (3.20)$$

где РЖ – результативность подготовки жалоб;

УЖ – удовлетворено жалоб на действия АУ;

НЖ – направлено жалоб на действия АУ в арбитражный суд и Росреестр;

нарастающим итогом; УФНС, МРИ по КН и ИФНС при осуществлении работы по обеспечению процедур банкротства

3.7.5 Результативность подготовки материалов по возбуждению уголовных дел, направляемых в правоохранительные органы и органы прокуратуры

$$РМ = (ВД/НМ) * 100\%, \quad (3.21)$$

где РМ – результативность взаимодействия с правоохранительными органами;

НМ – направлено материалов для возбуждения уголовных дел в правоохранительные органы и органы прокуратуры;

ВД – возбуждено уголовных дел;

P_{Σ} – вынесено приговоров

нарастающим итогом; УФНС, МРИ по КН и ИФНС при осуществлении работы по обеспечению процедур банкротства

3.7.6 Работа по привлечению к административной ответственности в виде дисквалификации

$$РД = (СА/ВП) * 100\%, \quad (3.22)$$

где РД – результативность привлечения к административной ответственности в виде дисквалификации);

СА–вступило в законную силу судебных актов о привлечении к административной ответственности);

ВП–составлено протоколов об административном правонарушении).

нарастающим итогом; УФНС, МРИ по КН и ИФНС при осуществлении работы по обеспечению процедур банкротства

3.8 Эффективность деятельности территориальных налоговых органов по осуществлению валютного контроля:

3.8.1 Эффективность взыскания штрафов за нарушения валютного законодательства

$$\text{ЭФ1 (эффективность)} = \text{Су}/(\text{ПШС}-\text{ОШС}) * 100\%, \quad (3.23)$$

где Су - сумма уплаченных (взысканных) штрафных санкций за нарушения валютного законодательства;

ПШС - сумма предъявленных штрафных санкций за нарушения валютного законодательства;

ОШС- сумма отмененных штрафных санкций за нарушения валютного законодательства.

Нарастающим итогом;УФНС

3.8.2 Сумма взыскания по одной проверке

$$\text{Своп} = \text{Су}/\text{КП}\%, \quad (3.24)$$

где Своп - сумма уплаченных (взысканных) штрафных санкций по одной проверке.

Су - сумма уплаченных (взысканных) штрафных санкций за нарушения валютного законодательства

КП - количество проверок соблюдения валютного законодательства, по результатам которых выявлены нарушения валютного законодательства.

Нарастающим итогом; УФНС

4. Соотношение объёма задолженности и объёма поступлений по имущественным налогам ФЛ в бюджетную систему Российской Федерации

$$\text{СНфл} = [\text{ЗДфл (ОД)} / (\text{Пфл од} + \text{Пфл нг} - \text{Пфл од.пг})] * 100\%, \quad (3.25)$$

где СНфл–соотношение,

ЗДфл (ОД) – задолженность по имущественным налогам ФЛ на отчётную дату,

Пфл – поступления по имущественным налогам ФЛ,

«од»-на отчётную дату,

«нг»-на начало года,

«од.пг»-на соответствующую отчётную дату прошлого года.

За квартал; УФНС, ИФНС

5. Интегральный показатель эффективности работы с задолженностью:

5.1 Снижение совокупной задолженности

$$СЗ=[(ЗДод-ЗДнг)/ЗДнг] * 100\%, \quad (3.26)$$

где ЗДод – задолженность на отчётную дату,

ЗДнг – задолженность на начало года,

«од»-на отчётную дату,

«нг»-на начало года.

За квартал; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

5.2 Отношение суммы поступивших (взысканных) платежей к сумме доначисленной задолженности

$$ЭФкр=[(ППод+ППнг-ППод.пг)/ДП] * 100, \quad (3.27)$$

где ПП - поступившие (взысканные) платежи из суммы дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы,

ДП - задолженность, доначисленная по результатам камеральных и выездных проверок,

«од»-на отчётную дату,

«нг»-на начало года,

«од.пг»-на соответствующую отчётную дату прошлого года.

За квартал; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

5.3 Эффективность взыскания задолженности ЮЛ и ИП по обязательным платежам в бюджетную систему РФ

$$ЭФ= [(ПЗод+ПЗнг-ПЗод.пг)/((ЗДТод+ЗДТнг-ЗДТод.пг) - (ЗУод+ЗУнг-ЗУод.пг))] * 100, \quad (3.28)$$

где ЭФ-эффективность взыскания,
 ПЗ-погашенная задолженность,
 ЗДТ-задолженность по требованиям,
 ЗУ-задолженность уменьшенная в связи с изменением объёма обязательств,

«од»-на отчётную дату,

«нг»-на начало года,

«од.пг»-на соответствующую отчётную дату прошлого года.

ИГ=ЭФ_{од}-ЭФ_{од.пг}

За квартал; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

5.4 Эффективность применения ст.77 НК РФ

$$\text{ЭФ}_{\text{ст.77}} = (\text{П}_{\text{ст.77 од}} / \text{СПод}) * 100, \quad (3.29)$$

где ЭФ_{ст.77} – эффективность применения ст.77 НК РФ,

П_{ст.77} -погашено должниками после вынесения постановления о наложении ареста на имущество налогоплательщика в соответствии со ст.77 НК РФ,

СП-санкционировано прокурором,

«од»-на отчётную дату.

$$\text{ИСП} = ((\text{СПк од} - \text{СПк од.пг}) / \text{СПк од.пг}) * 100, \quad (3.30)$$

Где СПк–санкционировано прокурором (количество),

«од»-на отчётную дату,

«од.пг»-на соответствующую отчётную дату прошлого года.

За квартал; УФНС, ИФНС

6. Интегральный показатель работы налоговых органов по контролю цен для целей налогообложения:

6.1 Эффективность выявления контролируемых сделок

$$\text{ЭФ}_{\text{вкс}} = \text{ВКС_РФ(баллы)} + \text{ВКС_ВЭД(баллы)}, \quad (3.31)$$

$$\text{ВКС_РФ} = (\text{ИСКС_РФ}_{\text{тп}} - \text{ИСКС_РФ}_{\text{пп}}) / \text{УСКС_РФ} \times 100, \quad (3.32)$$

$$\text{ВКС_ВЭД} = (\text{ИСКС_ВЭД}_{\text{тп}} - \text{ИСКС_ВЭД}_{\text{пп}}) / \text{УСКС_ВЭД} \times 100, \quad (3.33)$$

где $ИСКС_РФ_{\text{тп}}$ – суммы по внутрироссийским контролируемым сделкам, которые были выявлены по ходу налоговой проверки и указаны в извещении о контролируемых сделках, сформированных и направленных в ФНС РФ в анализируемом периоде (квартале);

$ИСКС_РФ_{\text{пп}}$ – суммы по внутрироссийским контролируемым сделкам, которые были выявлены по ходу налоговой проверки и указаны в извещении о контролируемых сделках, сформированных и направленных в ФНС РФ в предыдущем периоде (квартале);

$УСКС_РФ$ – суммы по внутрироссийским контролируемым сделкам, уведомление в налоговые органы о которых подано налогоплательщиком самостоятельно;

$ИСКС_ВЭД_{\text{тп}}$ – суммы по внешнеторговым контролируемым сделкам, которые были выявлены по ходу налоговой проверки и указаны в извещении о контролируемых сделках, сформированных и направленных в ФНС РФ в анализируемом периоде (квартале);

$ИСКС_ВЭД_{\text{пп}}$ – суммы по внешнеторговым контролируемым сделкам, которые были выявлены по ходу налоговой проверки и указаны в извещении о контролируемых сделках, сформированных и направленных в ФНС РФ в предыдущем периоде (квартале);

$УСКС_ВЭД$ – суммы по внешнеторговым контролируемым сделкам, уведомление в налоговые органы о которых подано налогоплательщиком самостоятельно;

За квартал; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

6.2 Определение суммы самостоятельных корректировок налоговой базы в оцениваемом периоде осуществляется по формуле

$$СКорр = СКорр_{\text{тп}} - СКорр_{\text{пп}}, \quad (3.34)$$

где $СКорр_{\text{тп}}$ – сумма самостоятельных корректировок налоговой базы в оцениваемом периоде (квартале);

$СКорр_{\text{пп}}$ – Сумма самостоятельных корректировок налоговой базы в предыдущем периоде (квартале).

Расчет компоненты для подведомственных инспекций ФНС ФР производится:

- исходя из количества баллов, полученных по компоненте УФНС пропорционально сумме вклада каждой ИФНС в общую сумму корректировки по УФНС

За квартал; УФНС, МИ по КН, МРИ по КН, ИФНС

7. Интегральный показатель качества осуществления функции по государственной регистрации:

7.1 Определение качества предоставления услуги по государственной регистрации (включая выносимые решения органом, производящим регистрацию, и эффективность досудебной и судебной практики по вопросам государственной регистрации).

$$\text{ДСР (качество досудебной и судебной работы)} = A_p/A_o * 100\%, \quad (3.35)$$

где ДСР – показатель соотношения количества судебных актов, которые вынесены по результатам обжалования решений об отказе в государственной регистрации в пользу регистрирующего органа, к общему количеству судебных актов, которые вынесены по судебным делам об оспаривании решений об отказе в государственной регистрации;

A_p – показатель количества судебных актов, которые вынесены по результатам обжалования решений об отказе в государственной регистрации в пользу регистрирующего органа;

A_o – показатель общего количества судебных актов, которые вынесены по делам об обжаловании решений об отказе в государственной регистрации.

$$\text{КР (качество решений)} = P_n/P_o * 100\%, \quad (3.36)$$

где КР - соотношение количества решений вышестоящего органа, которые вынесены по итогам обжалования решений об отказе в государственной регистрации в пользу регистрирующего органа, к общему количеству решений вышестоящего органа, которые вынесены по жалобам на решения об отказе в государственной регистрации;

Рн – показатель количества решений вышестоящего органа по жалобам на решения об отказе в государственной регистрации, которые вынесены в пользу регистрирующего органа;

Ро – показатель общего количества решений вышестоящего органа, вынесенных по жалобам на решения об отказе в государственной регистрации.

$$КУ \text{ (Качество услуг)} = K_o / (KPO + KPP) * 100\%, \quad (3.37)$$

где K_o – количество решений регистрирующего органа, обжалованных в досудебном и судебном порядке ;

KPO – количество решений об отказе в государственной регистрации;

KPP - количество решений о государственной регистрации.

За год; УФНС

7.3 Показатель достоверности Единого государственного реестра юридических лиц

$$MP \text{ (уровень «массовых» руководителей)} = KMP / IOP * 100\%, \quad (3.38)$$

где KMP – количество действующих юридических лиц, руководителем которых выступает физическое лицо, являющееся руководителем свыше 5 юридических лиц, в отношении которых в ЕГРЮЛ отсутствует запись о недостоверности данных сведений;

IOP – количество действующих юридических лиц, запись о которых внесена в ЕГРЮЛ;

$$МУ \text{ (уровень «массовых» учредителей)} = KМУ / IOP * 100\%, \quad (3.39)$$

где $KМУ$ – количество действующих обществ с ограниченной ответственностью, учредителем (участником) которых выступает физическое лицо, являющееся учредителем (участником) свыше 10 юридических лиц, в отношении которых в ЕГРЮЛ отсутствует запись о недостоверности данных сведений;

IOP – количество действующих юридических лиц, запись о которых внесена в ЕГРЮЛ;

$$AMP \text{ (уровень адресов «массовой» регистрации)} = AMP / IOP * 100\%, \quad (3.40)$$

где КМА – количество юридических лиц, зарегистрированных по адресу «массовой» регистрации (10 и более юридических лиц), в отношении которых в ЕГРЮЛ отсутствует запись о недостоверности данных сведений (отч.дата);

ЮР – количество действующих юридических лиц, запись о которых внесена в ЕГРЮЛ (1-ЮР стр. 1010 гр.1(отч.дата));

$$\text{НО (уровень непредставления отчетности)} = \text{КНО}/\text{ЮР} \cdot 100\%, \quad (3.41)$$

где КНО - количество юридических лиц, не представляющих отчетность в налоговые органы более года;

ЮР – количество действующих юридических лиц, запись о которых внесена в ЕГРЮЛ.

За год; УФНС

8. Соблюдение срока выполнения административных процедур, качества ведения информационных ресурсов в части организации работы с налогоплательщиками и оценка качества оказания услуг налогоплательщикам структурными подразделениями территориальных органов ФНС России:

8.1 Соблюдение срока выполнения административных процедур и качества ведения информационных ресурсов в части организации работы с налогоплательщиками:

$$\frac{Z_{рег}}{A_{рег}} = K_{рег}, \quad (3.42)$$

$$\frac{Z_{фед}}{A_{фед}} = K_{фед}, \quad (3.43)$$

$$\frac{Z_{групп}}{A_{групп}} = K_{групп}, \quad (3.44)$$

$$\frac{Z_{МИ}}{A_{МИ}} = K_{МИ}, \quad (3.45)$$

где K - Среднее количество нарушений сроков предоставления услуг,

Z - Количество нарушений сроков предоставления услуг,

A - Количество предоставленных услуг,

«рег» - по субъекту оценки,

«фед» - по Российской Федерации,

«груп» - в группе,

«МИ» - МИ по КН

за квартал; УФНС, МИ по КН

8.2 Качество оказания услуг налогоплательщикам структурными подразделениями территориальных органов ФНС России

Y1 - Показатель качества ответов налоговых органов на обращения граждан, направленных через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц.

Показатель рассчитывается при наличии оцененных гражданами ответов налоговых органов на обращения, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в субъекте РФ

$$L_{pez} = \frac{N_{pez}}{O_{pez}} \times 100\%, \quad (3.46)$$

где L_{pez} – доля оставленных гражданами негативных оценок качества ответов налоговых органов на обращения, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в общем количестве оцененных ответов в субъекте РФ

N_{pez} – количество оставленных гражданами негативных оценок качества ответов налоговых органов на обращения, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в субъекте РФ

O_{pez} - общее количество оцененных гражданами ответов налоговых органов на обращения, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в субъекте РФ

$$L_{zp} = \frac{N_{zp}}{O_{zp}} \times 100\%, \quad (3.47)$$

где L_{zp} – доля оставленных гражданами негативных оценок качества ответов налоговых органов на обращения, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в общем количестве оцененных ответов в группе субъектов РФ

$N_{\text{гр}}$ – количество оставленных гражданами негативных оценок качества ответов налоговых органов на обращения, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в группе субъектов РФ

$O_{\text{гр}}$ – общее количество оцененных гражданами ответов налоговых органов на обращения, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в группе субъектов РФ

$$N_{\text{рег}} = N_1 + \dots + N_R, \quad (3.48)$$

$$O_{\text{рег}} = O_1 + \dots + O_R, \quad (3.49)$$

где R – количество субъектов РФ в группе.

$P_{\text{рег}}$ – общее количество ответов налоговых органов на обращения граждан, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в субъекте РФ

$Y2$ - Показатель наличия ответа и соблюдения срока ответа на обращения граждан, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц

$$S = \frac{X}{P_{\text{рег}}} \times 100\%, \quad (3.50)$$

где S – доля фактов нарушений срока ответа или фактов отсутствия ответа на обращения граждан, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в субъекте РФ

X – количество фактов нарушений срока ответа и фактов отсутствия ответа (срок исполнения истек) на обращения граждан, направленные через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в субъекте РФ

$Y3$ - Показатель соблюдения срока регистрации обращения гражданина, направленного через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц

Z – количество незарегистрированных обращений граждан, направленных через Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц, в субъекте РФ за квартал; УФНС

9. Снижение принятой задолженности по страховым взносам за счет поступлений

$$СЗПРс = [(ППРс(отч.дата) / ЗДПРс(отч. дата)] * 100, \quad (3.51)$$

где СЗПРс – снижение принятой задолженности по страховым взносам за счет поступлений,

ППРс – поступление в счет погашения принятой задолженности по страховым взносам.

ЗДПРс - принятая задолженность по страховым взносам

Нарастающим итогом; УФНС, ИФНС

10. Показатель работы с текущей задолженностью и обеспечению динамики поступлений по страховым взносам:

10.1 Темп роста задолженности по страховым взносам, образовавшейся после 01.01.2017

$$ТЗТс = (ЗДТс(отч.дата) / ЗДТс(отч.дата-1квартал)) * 100, \quad (3.52)$$

где ТЗТс-темп роста текущей задолженности по страховым взносам,

ЗДТс-текущая задолженность по страховым взносам.

За квартал; УФНС, ИФНС

10.2 Обеспечение прироста поступлений страховых взносов на обязательное социальное страхование

$$P = (ПСВ / ПСВ_{пг} * 100) - (Зп / Зп_{пг} * 100), \quad (3.53)$$

где Р – разница темпов роста,

ПСВ – поступления страховых взносов на обязательное социальное страхование по субъекту Российской Федерации на отчетную дату,

ПСВ_{пг} - поступления страховых взносов на обязательное социальное страхование по субъекту Российской Федерации на соответствующую отчетную дату прошлого года,

Зп – показатель среднемесячной номинальной начисленной заработной платы по субъекту Российской Федерации за отчетный период,

Зп_{пг} - показатель среднемесячной номинальной начисленной заработной платы по субъекту Российской Федерации, за соответствующий отчетный период прошлого года,

Нарастающим итогом; УФНС, ИФНС

Интегральный показатель качества внутреннего аудита:

1. Эффективность мероприятий внутреннего аудита

$$K.1 = \text{Птек} / \text{Н}, \quad (3.54)$$

где Птек - поступило налогов (платежей), пени, штрафов в отчетном периоде;

Н - количество человеко-дней (с выездом), затраченных на проведение аудиторских проверок в отчетном периоде

2.1 Уровень мобилизации выявленных резервов дополнительных поступлений по проверкам УФНС

$$K.2.1 = \text{Пуфнс} / \text{П} * 100\%, \quad (3.55)$$

Где: Пуфнс - сумма дополнительно поступивших в бюджет платежей по результатам мероприятий внутреннего аудита по проверенным УФНС (рассчитывается по результатам снятия с постпроверочного контроля по результатам комплексных аудиторских проверок УФНС);

П - сумма поступлений в консолидированный бюджет по проверенным УФНС (за проверенный период)

2.2 Уровень мобилизации выявленных резервов дополнительных поступлений по проверкам МИ по КН

$$K.2.2 = \text{Пми} / \text{Пмис} * 100\%, \quad (3.56)$$

где Пми - сумма дополнительно поступивших в бюджет платежей по результатам мероприятий внутреннего аудита по проверенным МИ по КН (за период нахождения на постпроверочном контроле);

Пмис - средняя сумма дополнительно поступивших в бюджет платежей по результатам мероприятий внутреннего аудита по трем последним комплексным аудиторским проверкам МИ по КН

3. Сумма выявленного аудиторской проверкой завышения показателей эффективности деятельности проверенного налогового органа

$$K.3 = \text{Зб}, \quad (3.57)$$

где Зб – сумма баллов (завышение баллов) установленных по искажению отчетности

4. Комплексная экспертная оценка материалов аудиторских проверок

$$K.4 = \sum Bэ / Kосп, \quad (3.58)$$

где Бэ - Сумма экспертных баллов, установленных структурными подразделениями ЦА ФНС в результате оценки качества итоговых документов (справки, акт, заключение) аудиторских проверок по вопросам, входящим в компетенцию структурного подразделения ЦА ФНС, по итогам каждой комплексной и тематической аудиторской проверки;

Косп - количество оценок, полученных от структурных подразделений ЦА ФНС, по соответствующим аудиторским проверкам [5].

Можно отметить, высокую трудоемкость и сложность расчетов показателей.

3.2 Предложения по совершенствованию механизма анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ

Проведенный анализ выявил ряд недостатков применяемой методики:

- 1) трудоемкость и сложность расчета показателей;
- 2) непривязанность показателей оценки результатов выполненных работ налоговых органов к их основным видам деятельности;
- 3) недооценка значимости каждого функционального отдела налогового органа из-за отсутствия обобщающего показателя, который учитывал бы вклад каждого отдела налогового органа на результативность решения поставленной задачи;
- 4) ряд показателей, характеризующих контрольную работу налоговых органов, дублируют друг друга;
- 5) отсутствие гибкости и системности применяемой методики;
- 6) не учитывается загруженность каждой конкретной инспекции по количеству налогоплательщиков, стоящих на учете и штатной численности сотрудников работающих в ней;

7) ряд показателей необъективны и некорректно оценивают эффективность работы налоговых органов.

Вышеприведенные недостатки обуславливают необходимость пересмотра подходов к оценке эффективности деятельности налоговых органов.

Разработаны рекомендации по совершенствованию системы оценки эффективности деятельности налоговых органов:

1) Учитывать коэффициент загруженности налоговых органов, который будет определяться как отношение штатной численности сотрудников налогового органа (без учета вспомогательного персонала) к количеству налогоплательщиков, стоящих на учете в данном налоговом органе

$$K_{\text{загр}} = \text{ЧС} / \text{КН} * 100\%, \quad (3.59)$$

2) Внести следующие изменения в расчет показателей оценки эффективности контрольной деятельности территориальных органов ФНС России:

- рассчитывать показатель №3.1 «Отношение сумм поступлений по результатам аналитической работы налоговых органов к общей сумме поступлений по результатам контрольной работы» не только за квартал, но и нарастающим итогом за весь год, как другие интегральные показатели оценки эффективности контрольной, правовой работы, досудебного урегулирования налоговых споров и качества обеспечения процедур банкротства, так как суммы поступлений при расчете только за квартал остаются недооценены в сравнении с другими показателями, для объективности оценки показатели должны оцениваться равнозначно.

Стоит отметить, что данный показатель является необъективным и в следующем:

$$\text{Од} = \text{Ва} / \text{Вк} * 100\%, \quad (3.60)$$

где Ва - Дополнительно поступило в бюджет в связи с представлением уточненных налоговых деклараций, по результатам проведенной налоговыми органами контрольно-аналитической работы;

Вк - Сумма взысканных платежей по результатам камеральных и выездных проверок за отчетный период.

Возьмем условные единицы для примера:

1) $(20/200)*100\%=100\%$

2) $(15/100)*100\%=150\%$

В данном примере хорошо проиллюстрировано, что при более низких суммах общих взысканий и суммах, полученных по результатам контрольно-аналитической работы, то есть при менее эффективной общей работе, можно получить более высокий показатель, чем у другого территориального органа ФНС с большей общей эффективностью, что является необъективным.

- отменить показатель №3.2 «Динамика сумм взысканных платежей за год (4 последовательных квартала) по сравнению с аналогичным предыдущим периодом», так как баллы оценки эффективности по данному показателю учитывают только непосредственный прирост показателя по отношению к предыдущему периоду, соответственно если эффективность работы за два последующих периода одинакова, и наблюдается стабильная положительная тенденция, то показатель по сравнению с предыдущим годом не покажет прироста, что является необъективным с точки зрения оценки эффективности работы.

$$Дв = [(B1 / B0) * 100], \quad (3.61)$$

где B1 - Сумма взысканных платежей по результатам камеральных и выездных проверок за текущий год;

B0 - Сумма взысканных платежей по результатам камеральных и выездных проверок за соответствующий предыдущий период –год

- в показателе №3.3 «Сумма взысканных платежей за отчетный период в расчете на 1 специалиста налоговых органов согласно штатному расписанию» изменить градацию баллов по группам УФНС России, так как разные группы имеют разную значимость, а баллы оценки эффективности практически не отличаются, соответственно Управлениям ФНС России из 4 группы проще достичь высоких показателей, чем Управлениям ФНС России из 5 группы при

одинаковых затратах ресурсов, а это некорректная и необъективная оценка эффективности работы.

Группировка управлений Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации, неоднородных по интенсивности внешнеэкономической деятельности для целей объективной сравнительной оценки эффективности осуществления управлениями ФНС России по субъектам Российской Федерации функции органа валютного контроля представлена в Приложении А.

Заключение

В проведенной работе были достигнуты поставленные цели и решены все поставленные задачи: были охарактеризованы теоретико-методические основы организации деятельности налоговых органов в РФ, раскрыта сущность налогового администрирования, определена значимость налогового контроля в системе налогового администрирования, рассмотрено понятие эффективности деятельности налоговых органов РФ. проанализирована существующая методика оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ, проанализированы показатели эффективности деятельности налоговых органов РФ и выявлены проблемные моменты, сформулированы основные предложения по усовершенствованию механизма анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ.

Стоит отметить необходимость дальнейшего совершенствования системы анализа и оценки эффективности деятельности налоговых органов РФ, так как проведенные исследования выявили ряд проблемных моментов:

- 1) трудоемкость и сложность расчета показателей;
- 2) непривязанность показателей оценки результатов выполненных работ налоговых органов к их основным видам деятельности;
- 3) недооценка значимости каждого функционального отдела налогового органа из-за отсутствия обобщающего показателя, который учитывал бы вклад каждого отдела налогового органа на результативность решения поставленной задачи;
- 4) ряд показателей, характеризующих контрольную работу налоговых органов, дублируют друг друга;
- 5) отсутствие гибкости и системности применяемой методики;
- 6) не учитывается загруженность каждой конкретной инспекции по количеству налогоплательщиков, стоящих на учете и штатной численности сотрудников работающих в ней;

7) ряд показателей необъективны и некорректно оценивают эффективность работы налоговых органов.

Вышеприведенные недостатки обуславливают необходимость пересмотра подходов к оценке эффективности деятельности налоговых органов.

Разработаны следующие рекомендации по совершенствованию системы оценки эффективности деятельности налоговых органов:

1) Учитывать коэффициент загруженности налоговых органов, который будет определяться как отношение штатной численности сотрудников налогового органа (без учета вспомогательного персонала) к количеству налогоплательщиков, стоящих на учете в данном налоговом органе

2) Внести некоторые изменения в расчет показателей оценки эффективности контрольной деятельности территориальных органов ФНС России:

Эффективность работы налоговых органов РФ во многом определяет экономическое состояние страны и финансовое благополучие ее граждан, соответственно без рациональной системы анализа и оценки этой деятельности невозможно выявить проблемные моменты и усовершенствовать работу налоговой системы в целом, поэтому нельзя не отметить значимость проведенных в работе исследований.

Список использованных источников

1. Конституция Российской Федерации. М.: Омега-Л, 2009. 63 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации // СПС «Гарант». URL: <http://www.garant.ru> (дата обращения: 06.10.2017).
3. О налоговых органах Российской Федерации: федер. закон от 21.03.1991 № 943-1 [в ред. от 03.07.2016] // СПС «Гарант». URL: <http://www.garant.ru> (дата обращения: 10.10.2017).
4. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти: Указ Президента РФ от 09.03.2004 № 314 [в ред. от 28.09.2017] // СПС «Гарант». URL: <http://www.garant.ru> (дата обращения: 06.10.2017).
5. Об утверждении методик расчета значений показателей для оценки эффективности деятельности руководителя Федеральной налоговой службы по созданию благоприятных условий ведения предпринимательской деятельности Приказ ФНС России № ММВ-7-12/95@ [в ред. от 12.11.2013] // СПС «Гарант». <http://www.garant.ru> (дата обращения: 10.10.2017).
6. Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений: Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 [в ред. от 23.05.2014] // СПС «Гарант». <http://www.garant.ru> (дата обращения: 10.10.2017).
7. Аронов А.В. Налоговая система: реформы и эффективность // Налоговый вестник. 2009. № 5. С.40-45.
8. Артамошина В.А. На бухгалтерях экономить нельзя // Управление персоналом. 2008. № 5. С. 50-51.
9. Артемьев Н.К. Налоги и налогообложение. М., 2016. 455 с.
10. Бабич А. М., Павлова Л.Н. Государственные и муниципальные финансы. Москва : ЮНИТИ, 2014. 703 с.
11. Базилевич О. И., Налоги и налогообложение: учебное пособие. М.: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2014. 285 с.

12. Бредихина К.В. Выявление и анализ налоговых правонарушений // Актуальные проблемы налогообложения и развития ключевых сфер экономики: сб. науч. Ст. VII Всерос. научн.- практ. заочн. конф. с междунар. участием. 2016. С. 11-16.
13. Бредихина К.В. Оценка эффективности работы налоговых органов по выявлению и предотвращению налоговых правонарушений // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития. 2016. С. 107-110.
14. Бредихина К.В. Проблемы предупреждения налоговых правонарушений в контексте реформирования налогового администрирования // Реймировские чтения: Материалы XX Межвузовской конференции студентов. 2016. С.10-12.
15. Вознесенский А.Э. Актуальные вопросы общей теории налогов // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов, 2014. № 5. С.7-16.
16. Герасимова В.В. Проблемы в работе налоговых органов // Вестник ПАГС. 2015. № 1. С. 79-80.
17. Государственная налоговая служба / Под ред. Бабаева В.К. Н-Новгород, 2009. 305 с.
18. Дадашев А.З., Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебное пособие. М.: ЮНИТИ, 2015. 175 с.
19. Дукалич М.В. Теоретико-методологические основы управления налогообложением // Известия вузов Северо-Кавказский регион (общественные науки). 2009. №2. С. 52-53.
20. Дукалич М.В. Налоги и налогообложение. М.: Инфарм. 2014. 645 с.
21. Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. 215 с.
22. Карп М.В. Налоговый менеджмент. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. 477 с.
23. Кожин В.Я. Налоговое планирование. М.: Экзамен, 2014. 159 с.

24. Коротина В.Л. Налоговая служба: пути повышения эффективности управления. Саратов : Поволж. акад. гос. службы, 2015. 49 с.
25. Лаптев И.И. Налоговая политика и интересы общества // Налоговый вестник. 2008. №3. С.36-44.
26. Левин А.Н. Налоговая реформа: территориальный аспект // Финансы. 2014. №12. С. 27-31.
27. Макарьева В.И. Проверка предприятий и организаций налоговыми органами. М.: Перспектива, 2010. 73с.
28. Медведев А.Н. Как планировать налоговые платежи. М.: ИНФРА-М, 2015. 142 с.
29. Мескон М.Х. Основы менеджмента. 3-е изд., испр. и доп.; пер. с англ. М.: ООО И.Д. Вильямс, 2014. 672 с.
30. Мишустин М.В. Совершенствование налогового администрирования // Финансы. 2008. №6. С. 27-32.
31. Налоги. Учебное пособие / Под ред. Черника Д.Г. М.: Финансы и статистика, 2014. 656 с.
32. Налоги и налоговая система. Курс экономики / Под ред. Райзберга Б.А. М.: Инфра-М, 2015. 720 с.
33. Направления и механизмы повышения эффективности управления развитием организаций, отраслей, регионов : моногр. / под ред. д-ра экон. наук, проф. В.В. Бондаренко и др. Пенза : Изд-во ПГУ, 2017. 482 с.
34. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ. Российской Федерации: Учебник для вузов. – 9-е изд., доп. и перераб. М.: МЦФЭР., 2008. 592 с.
35. Пансков В.Г. Налоги и налоговая политика // Российский экономический журнал. 2014. №1. С.12-19.
36. Проблемы налогового администрирования в Российской Федерации: монография / под ред. д.э.н., проф. Шуваловой Е.Б. М.: МЭСИ, 2012. 187 с.
37. Современное общество и экономика: анализ состояния и перспективы развития в условиях экономической турбулентности : моногр. /

под общ. ред. д-ра экон. наук, проф. В.В. Бондаренко и др. Пенза : Изд-во ПГУ, 2015. 516 с.

38. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. МГУ: МНФРА-М, 2015. 720 с.

39. Семенов А.С. Взаимодействие налоговых органов и подразделений по налоговым преступлениям органов внутренних дел при осуществлении контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах. // Налоги и налогообложение. 2014. № 4. С. 18-22.

40. Скрипниченко В.А. Налоги и налогообложение: Уч. пособие. - 3 -е изд., перераб. и доп. СПб.: Питер; М.: БИНФА, 2010. 464с.

41. Спирина Л.В. Налоговые проверки: Учебно-практическое пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. М.: Экзамен, 2016. 412 с.

42. Столяренко В. М. Никитин А. Н. Правовое регулирование правоохранительной деятельности полиции в сфере экономики. //Финансовое право. 2012. № 2. С. 35-40.

43. Теоретико-методологические подходы к формированию системы устойчивого развития предприятий, комплексов, регионов : моногр. / под ред. д-ра экон. наук, проф. В.В. Бондаренко и др. Пенза : Изд-во ПГУ, 2016. 508 с.

44. Финансы: Учебник для вузов/ Под ред. Л.А. Дробозиной. М.: ЮНИТИ, 2001. 527 с.

45. Черник Д.Г. Основы налоговой системы. М.:Юнити-Дана, 2009. 520 с.

46. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. М.: ИНФРА-М, 2008. 570 с.

47. Верстова М. Е. Основные приоритеты, принципы и направления совершенствования взаимодействия налоговых и правоохранительных органов по обеспечению исполнения налогоплательщиками своих обязанностей. // Финансовое право. 2016. № 2. С. 7-10.

48. Кваша Ю.Ф., Зрелов А.П., Харламов М.Ф. Налоговое право: Конспект лекций. - 3-е изд. М.: Высшее образование, 2015. 175 с.

49. Кобзарь-Фролова М. Н. Правовые проблемы взаимодействия налоговых органов и органов МВД по предупреждению налоговой деликтности. // Финансовое право. 2014. № 1. С. 36-40.

50. Крохина. Ю.А. Налоговое право России: Учебник для вузов. М.: ИНФРА-М, 2012. 719 с.

51. Миляков Н. В. Налоги и налогообложение: Учебник. - 7-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2015. 509с.

52. Налоги и налогообложение: Учебник. / Под ред. М.Романовского. - 6-е изд., доп. СПб.: Питер, 2016. 528с.

53. Шестакова Е.В. Налогообложение в полиграфии // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2011. С. 35- 39.

54. Europe's leading publishers regret the snap outcome of the e-Privacy Regulation in the European Parliament . URL: <http://epceurope.eu/value-added-tax-and-the-publishers/> (дата обращения: 18.10.2017).

55. Ontario Book Publishing Tax Credit. URL: http://www.omdc.on.ca/book/tax_credits/OBPTC.html (дата обращения: 18.10.2017).

56. Promote taxification.URL: <https://netho.me/taxification.com> (дата обращения: 18.10.2017).

Приложения