

0-499072

На правах рукописи



МАКЕВНИНА Дина Юрьевна

**РАЗВИТИЕ МЕХАНИЗМА ГОСУДАРСТВЕННОГО
КОНТРОЛЯ ЗА НАЛОГОВЫМИ ПРАВОНАРУШЕНИЯМИ**

**Специальность 08.00.10 –
Финансы, денежное обращение и кредит**

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Саранск – 2012

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном общеобразовательном учреждении высшего профессионального образования «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва».

- Научный руководитель -- доктор экономических наук профессор
Филиппова Наталья Алексеевна
- Официальные оппоненты -- доктор экономических наук профессор
Левчасв Петр Александрович
(ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва»)
- кандидат экономических наук профессор
Попонова Наталья Андреевна
(ФГКОУ ВПО «Московский университет МВД России»)
- Ведущая организация -- ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Защита состоится 21 декабря 2012 года в 12.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.117.05 при ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва» по адресу: 430005, г. Саранск, ул. Полежаева, 44, ауд. 712.

С диссертацией можно ознакомиться в Научной библиотеке им. М. М. Бахтина ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва».

Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены на официальных сайтах ФГБОУ ВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва»: <http://dsov.mrsu.ru> и Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации: referat_vak@mon.gov.ru.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ

Автореферат разослан 20 ноября 2012 года.



0000809763

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор экономических наук профессор

Л. И. Зинина

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Необходимым условием эффективного функционирования налоговой системы государства выступит налоговый контроль. Он призван обеспечивать соблюдение субъектами хозяйствования и гражданами законодательства о налогах и сборах, и, в итоге, – поступление причитающихся государству налоговых платежей в бюджет вовремя и в полном объеме.

На значимость и необходимость усиления роли налогового контроля указывается в официальных документах, подготовленных Министерством финансов и Правительством Российской Федерации, а также в ежегодных Бюджетных посланиях Президента России Федеральному собранию.

Между тем в настоящее время в России в его организации и проведении существует ряд нерешенных проблем, связанных с нестабильностью налогового законодательства и недостаточной правовой регламентацией задач, касающихся ответственности налогоплательщиков за совершение налоговых правонарушений, наличием недостаточно эффективного механизма взаимодействия налоговых органов с другими органами государственной власти и внешними организациями, низкой налоговой культурой населения, а также с отсутствием прогрессивных методик, позволяющих проводить объективную оценку работы налоговых органов в борьбе с нарушениями законодательства о налогах и сборах. В связи с этим сложившийся механизм государственного налогового контроля не обеспечивает должного уровня результативности в борьбе с налоговыми правонарушениями и требует дальнейшего совершенствования с целью повышения уровня собираемости налогов.

Это и определяет актуальность выбранной темы исследования, постановку цели, задач, логику и структуру диссертации.

Степень разработанности проблемы. Исследования теоретических, методологических и практических вопросов в области налогового контроля проводились многими российскими и зарубежными учеными. Данным проблемам посвящен обширный круг научной литературы.

Теоретические основы налогового контроля рассматриваются в трудах Аюшиева А. Д., Данилевского Ю. А., Панскова В. Г., Родионовой В. М., Черника Д. Г., Попоновой Н. А. и др.

Организационные и методологические аспекты осуществления налогового контроля отражены в работах Грачсвой Е. Ю., Дадашева А. З., Капина В. А., Кустовой М., Кучерова И. И., Нестерова Г. Г. и др.

Нарушения в области налогов и сборов являются предметом научного изучения многих исследователей. Некоторые положения содержались еще в трудах таких ученых дореволюционного периода, как Тургунев Н. И., Никитский А. А. и Янжул И. И. В советский период изучением данных вопросов занимались Пилипенко Е. А. и Казаков П. К. В настоящее время проблемы правовой природы налогового правонарушения раскрываются в

различной мере в работах Ёрызгалина А. В., Гончарова А. В., Ефремовой Е. С., Зимина А. В., Кролис Л. Ю., Кучерова И. И., Мачехина В. А., Панскова В. Г., Псепляева С. Г., Персидернина А. В., Романовского М. В., Сердюковой И. В., Черника Д. Г., Юстус О. Ю., Юрманцева Р. С., Юткиной Т. Ф. и др. Различные аспекты налоговых правонарушений рассматривались также в трудах зарубежных авторов (Вагнер А., Смит А., Годме П. М.).

Вопросы практической деятельности налоговых органов в области контроля за налоговыми правонарушениями и преступлениями и повышения его результативности и эффективности исследовались такими учеными, как Голубчикова С. А., Зарилов В. М., Коршунова М. В., Лобанов А. В.

Тем не менее не все проблемы в области государственного контроля за налоговыми правонарушениями решены. В частности, нет единого подхода к определению понятия «государственный налоговый контроль», а также к установлению специфических признаков, позволяющих идентифицировать налоговый контроль среди других его видов. Остаются нерешенными проблемы, связанные с несовершенством налогового законодательства, информационным обеспечением контроля за налоговыми правонарушениями, отсутствием эффективного механизма взаимодействия налоговых и других государственных органов по вопросам организации деятельности в борьбе с нарушениями налогового законодательства.

В связи с этим дальнейшее развитие механизма государственного контроля за налоговыми правонарушениями является актуальной научной и практической задачей.

Цель диссертационного исследования заключается в развитии теоретических положений, разработке методических и практических рекомендаций по совершенствованию механизма государственного контроля за налоговыми правонарушениями налогоплательщиков.

Для достижения поставленной цели в работе предполагалось решить следующие основные задачи:

- изучить теоретические подходы к содержанию налогового контроля, определить его роль и значение в системе государственного финансового контроля;
- рассмотреть налоговые правонарушения как основной объект государственного налогового контроля;
- исследовать нормативно-правовой механизм регулирования налогового контроля за налоговыми правонарушениями в Российской Федерации;
- проанализировать показатели контрольной работы налоговых органов Приволжского федерального округа по борьбе с налоговыми правонарушениями;
- исследовать организацию и результаты проведения государственного налогового контроля за соблюдением налогового законодательства в регионе;
- оценить механизм взаимодействия государственных органов по

осуществлению государственного налогового контроля за налоговыми правонарушениями налогоплательщиков;

- разработать рекомендации по совершенствованию нормативно-правового механизма налогового контроля за налоговыми правонарушениями;

- определить направления повышения результативности функционирования механизма государственного налогового контроля;

- разработать методику оценки результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями налогоплательщиков;

- обосновать необходимость повышения уровня организации взаимодействия налоговых и правоохранительных органов в борьбе с налоговыми правонарушениями.

Объектом исследования является действующий механизм налогового контроля за налоговыми правонарушениями налогоплательщиков.

Предмет исследования – теоретические и практические проблемы развития механизма государственного налогового контроля в борьбе с налоговыми правонарушениями.

Область исследования. Диссертация соответствует специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит (ч. 1 – Финансы; п. 2 – Общегосударственные, территориальные и местные финансы; пп. 2.23 – Государственный контроль налоговых правонарушений) Паспорта специальности ВАК (экономические науки).

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные труды и научные разработки отечественных и зарубежных ученых по исследуемой проблеме, материалы научных конференций и семинаров по вопросам организации налогового контроля и повышения его эффективности, практические рекомендации специалистов в области налогового контроля, а также законодательные, нормативно-правовые акты в области его осуществления и справочные материалы.

Информационную базу диссертационного исследования составили отчетно-аналитическая информация Федеральной налоговой службы России, Межрегиональной инспекции ФНС России по Приволжскому федеральному округу, Управления Федеральной налоговой службы России по Республике Мордовия, статистические данные Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Республике Мордовия, информационные данные сети Интернета.

В процессе исследования использовались основные методы научного познания: формально-логический, системный, сравнительный, нормативно-аналитический, анализа и синтеза, графического представления результатов исследования.

Научная новизна результатов исследования заключается в развитии теоретических положений, разработке методических и практических рекомендаций по совершенствованию механизма государственного налогового контроля за налоговыми правонарушениями в современных

условиях.

Основные результаты, определяющие научную новизну проведенного исследования, заключаются в следующем:

- конкретизировано понятие «государственный налоговый контроль», которое в отличие от существующих, раскрывает его содержание с позиции установления оснований юридической ответственности за нарушение налогового законодательства и отражает непрерывный характер его проведения;

- уточнено понятие «налоговое правонарушение» посредством включения в него такого признака, как «общественная вредность», что позволяет рассматривать его как виновно совершенное общественно вредное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за совершение которого Налоговым кодексом РФ установлена юридическая ответственность;

- предложена классификация причин, порождающих совершение налоговых правонарушений, в основу которой положен такой критерий, как «воля налогоплательщика». В соответствии с данным критерием причины совершения налоговых правонарушений можно подразделить на объективные и субъективные, что даст возможность сотрудникам налоговых органов дифференцированно выбирать те или иные конкретные формы и методы контрольной работы в отношении недобросовестных налогоплательщиков;

- сформулированы критерии самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками в дополнение к изложенным в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, учитывающие как предыдущие факты противоправного поведения налогоплательщика и его контрагентов, так и результаты его финансово-хозяйственной деятельности. Реализация совокупности данных критериев на практике позволит, с одной стороны, повысить дисциплинированность налогоплательщиков, а с другой – выявить наиболее вероятные «зоны риска», давая возможность налоговым органам предупреждать совершение налоговых правонарушений;

- разработана методика интегрированной оценки результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями, объединяющая восемь коэффициентов, отражающих итоги проведения контрольной работы налоговых органов в борьбе с нарушениями налогового законодательства. Данная методика позволяет сравнивать между собой результаты деятельности различных территориальных подразделений ФНС России, межрегиональных инспекций, а также районных инспекций по указанному направлению деятельности;

- разработаны рекомендации по развитию механизма взаимодействия налоговых и правоохранительных органов, практическая реализация которых предполагает формирование единой базы данных, отвечающей требованиям объективности, доступности, актуальности и безопасности хранящейся в ней информации. Ее создание и использование даст возможность сотрудникам

налоговых и правоохранительных органов на основе автоматизированной обработки сведений оперативно выявлять факты предполагаемых налоговых правонарушений, снижая вероятность недополучения бюджетом налоговых платежей.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования. Теоретическую значимость имеют уточненные определения понятий «государственный налоговый контроль» и «налоговое правонарушение», предложенная автором классификация причин совершения налоговых правонарушений.

Практическую значимость имеют сформированная система показателей оценки результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями для сравнения результатов его проведения налоговыми органами различных субъектов Российской Федерации; обоснование необходимости включения дополнительных критериев самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками в перечень критериев, содержащихся в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, а также рекомендации по развитию механизма взаимодействия налоговых и правоохранительных органов, практическая реализация которых предполагает формирование единой межведомственной базы данных.

Разработанная совокупность теоретических положений и методических подходов к совершенствованию механизма государственного контроля за налоговыми правонарушениями, а также практические рекомендации по его развитию могут быть использованы органами законодательной власти в процессе дальнейшего реформирования механизма государственного контроля за налоговыми правонарушениями, а также налоговыми органами любого уровня в их практической деятельности.

Теоретические и практические разработки диссертационного исследования являются актуальным материалом в процессе вузовской подготовки специалистов по дисциплинам: «Налоги и налогообложение», «Организация и методика проведения налоговых проверок», «Налоговое администрирование».

Отдельные положения и рекомендации, изложенные в диссертационной работе, нашли практическое применение в деятельности налоговых органов Республики Мордовия.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические и практические положения и результаты диссертационного исследования апробированы в научных публикациях, а также отражены в докладах автора на научных и научно-практических конференциях: на XXXV Огаревских чтениях (Саранск, 2006), на XXXVI Огаревских чтениях (Саранск, 2007), на I Республиканской студенческой конференции «Экономическое развитие современной России: проблемы и перспективы» (Саранск, 2008), на XIV научной конференции молодых ученых, аспирантов и студентов Мордовского государственного университета имени Н. П. Огарева (Саранск, 2009), на Международной научно-практической конференции «Проблемы и

перспективы модернизации налоговых органов» (Орел, 2009), на XV научной конференции молодых ученых, аспирантов и студентов Мордовского государственного университета имени Н. П. Огарева (Саранск, 2010).

Публикация результатов исследования. Основные выводы и результаты исследования нашли отражение в 11 опубликованных работах по теме диссертации общим объемом 3,04 п.л., написанных лично автором, в том числе в 3 статьях в ведущих научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией.

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 221 наименование. Работа содержит 252 страницы машинописного текста, 10 таблиц, 38 рисунков, 10 формул.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

2.1. Уточненное теоретическое представление о содержании понятия «государственный налоговый контроль».

В современной экономической науке до сих пор не сложилось однозначного мнения по поводу содержания понятия «налоговый контроль». Результатом анализа существующих теоретических взглядов на данную проблему стало выделение ряда подходов к его определению.

Так, одни авторы рассматривают налоговый контроль как совокупность приемов и методов работы налоговых органов (А. В. Брызгалин, Л. П. Павлова, В. И. Братцев и др.), другие ученые отождествляют его с деятельностью налоговых органов (Е. В. Поролло, О. А. Макарова, И. И. Кучеров и др.) или с проведением особого рода проверки (Л. Н. Лыкова, Г. Г. Нестеров, Н. А. Попонова, А. В. Терзиди), третьи характеризуют налоговый контроль как особый организационно-правовой механизм (О. Н. Ногина, А. Г. Щербинин).

Отсутствует данное понятие и в современном налоговом законодательстве РФ, в связи с чем сложно провести разделение между налоговым и другими видами контроля. Между тем, на наш взгляд, законодательное установление понятия государственного налогового контроля значительно облегчит процесс реальной оценки контрольной деятельности налоговых органов и позволит повысить результативность их работы. Поэтому нами обосновано и сформулировано понятие «государственный налоговый контроль», которое должно быть прописано в Налоговом Кодексе РФ в следующей редакции. Государственный налоговый контроль – это вид государственного финансового контроля, представляющий собой законодательно регламентированную непрерывную деятельность органов государственной власти по проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов в бюджет, по соблюдению налогового законодательства, а также по выявлению и

предотвращению нарушений налогового законодательства налогоплательщиками, осуществляемую посредством предусмотренных форм и методов, а также исследование и установление оснований для применения мер государственного принуждения за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, предлагаемое определение раскрывает содержание государственного налогового контроля с позиции его роли не только в соблюдении налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов налогового законодательства, но и в установлении оснований юридической ответственности за его нарушение с отражением непрерывного характера проведения последнего.

2.2. Конкретизированное понятие «налоговое правонарушение».

Одним из основных объектов государственного налогового контроля, как было выявлено, являются налоговые правонарушения, совершение которых имеет отрицательные последствия как для отдельных экономических субъектов, так и для государства в целом.

В настоящее время отсутствует однозначное мнение по поводу определения правовой природы налоговых правонарушений. Одни авторы включают его в состав административных (Галузин А. Ф., Гончаров А. В., Ефремова Е. С. и др.), другие – в состав финансовых нарушений (Юстус О. И., Сердюкова Н. В., Карасева М. В. и др.), третьи выделяют их в самостоятельный вид нарушений (Винницкий Д. В.).

Проведенное исследование позволяет нам придерживаться той точки зрения, которая рассматривает налоговые правонарушения как самостоятельный вид правонарушений. Наш вывод основан на том, что в настоящее время понятие налогового правонарушения, виды и ответственность за его совершение регламентируются именно налоговым законодательством Российской Федерации, которое входит в систему правовых норм, относящихся к самостоятельной отрасли права – налоговому праву (хотя этот вопрос тоже носит дискуссионный характер). Что же касается включения налогового правонарушения в состав административных или финансовых, то мы полагаем, что все правонарушения являются тождественными по своей сущности и имеют практически идентичные признаки, что, несомненно, объединяет их. Однако для каждого конкретного вида правонарушений сущность указанных признаков раскрывается по-своему, что и обуславливает характерные только для них особенности и отличает их от иных видов правонарушений.

Законодательное определение налогового правонарушения (ст. 106 НК РФ) представляет собой совокупность существующих признаков данного явления, а именно: деяние (действие или бездействие), противоправность (нарушение законодательства), виновность, совершение определенным кругом лиц и наказуемость. Вместе с тем, законодатель не отразил в содержании рассматриваемого понятия один из существенных признаков –

общественно вредный характер налогового правонарушения.

В связи с этим предлагаем уточнить определение налогового правонарушения, закрепленное в Налоговом кодексе РФ, включив в него такой признак, как «общественная вредность», что позволит рассматривать его как виновно совершенное общественно вредное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за совершение которого Налоговым кодексом РФ установлена юридическая ответственность.

2.3. Классификация причин, порождающих совершение налоговых правонарушений.

Рост налоговых правонарушений противоречит интересам экономической безопасности страны, тормозит экономическое развитие, формирование рыночных отношений, оказывает негативное влияние на общественное сознание. В связи с этим необходимо не только вести активную борьбу с указанными явлениями, но и осуществлять работу по их предупреждению.

Общезвестно, что необходимой предпосылкой предотвращения любых правонарушений является установление причин и условий, способствующих их совершению. Обобщив существующие подходы к классификации причин налоговых правонарушений, мы предлагаем классифицировать последние в зависимости от такого критерия, как «воля налогоплательщика при совершении налогового правонарушения», поскольку все зависит именно от нее. Нарушая налоговое законодательство, налогоплательщик осознанно принимает свое решение. Однако иногда обстоятельства, обусловившие противоправное поведение лица, лишь косвенно зависят от него.

В связи с этим с некоторой условностью, причины можно подразделить на объективные и субъективные (рис. 1). Данная классификация позволяет

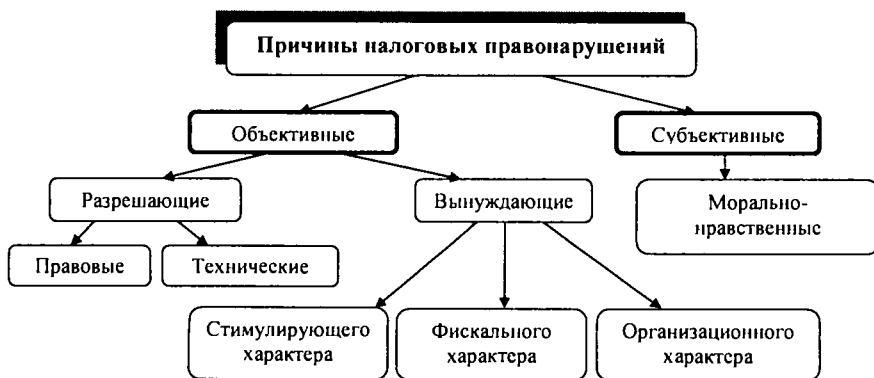


Рисунок 1 – Классификация причин налоговых правонарушений

систематизировать все многообразие причин, влияющих на совершение налоговых правонарушений, учитывая сознательное либо интуитивное отношение налогоплательщика, налогового агента к совершаемому им противоправному деянию.

Учет приведенной классификации причин имеет важное значение в организации борьбы с нарушениями налогового законодательства, так как способствует систематизированному их изучению, рациональному выбору форм и методов контрольной работы налоговых и иных государственных органов по выявлению, пресечению и предупреждению налоговых правонарушений, эффективному проведению налогового контроля. Кроме того, выделение причин объективного и субъективного характера дает возможность определять форму вины налогоплательщика при совершении правонарушения, что, в конечном итоге, может существенно сказаться на виде и размере назначаемого наказания.

2.4. Сформулированные дополнительные критерии самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками.

Самостоятельная оценка рисков налогоплательщиками предполагает определение объективной возможности назначения в отношении него выездной налоговой проверки и возникновения дополнительных налоговых обязательств по итогам ее проведения.

В Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (далее – Концепция) изложены 12 критериев, по которым каждый налогоплательщик может без посторонней помощи и с относительно большой долей вероятности определить, является он кандидатом на выездную налоговую проверку или нет.

Несомненно, указанные в Концепции критерии позволяют практически безошибочно выбрать объект выездной налоговой проверки. Однако, в целях дальнейшего совершенствования механизма более детального отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки, нами сформулированы дополнительные критерии, которые предлагается включить в Концепцию:

- осуществление хозяйственных операций с контрагентом, у которого были выявлены факты налоговых правонарушений;
- выявление нарушений налогового законодательства по итогам предыдущей выездной налоговой проверки у данного налогоплательщика, которые повлекли начисление финансовых санкций и пени;
- неоднократное выявление ошибок по итогам проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций данного налогоплательщика;
- значительные изменения финансово-хозяйственных показателей, отрицательно повлиявших на конечный финансовый результат;
- несоответствие между затраченными ресурсами и полученным объемом готовой продукции.

На наш взгляд, эти критерии наиболее полно будут отражать негативные стороны в деятельности налогоплательщиков. С помощью данных критериев, используемых в совокупности с существующими, налоговыми органами может проводиться всесторонний экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и соответствующих первичных документов. Применяя их, налогоплательщики имеют возможность проанализировать способы и результаты хозяйственной деятельности и оценить степень вероятности назначения в отношении них выездной налоговой проверки, а также приблизительно рассчитать возможный объем налоговых претензий по результатам такой проверки.

Кроме того, указанные критерии, с одной стороны, позволят повысить дисциплинированность налогоплательщиков, психологически подталкивая их к выбору наиболее правомерного типа поведения. А с другой стороны, при реализации контрольных мероприятий дадут возможность налоговым органам отказаться от тотального охвата всех налогоплательщиков и сконцентрировать свое внимание только на подозрительных субъектах, которые будут попадать в зону особого внимания и формировать своеобразный «черный список» налогоплательщиков – кандидатов на выездную налоговую проверку. Для остальных – в основном будет проводиться лишь мониторинг данных отчетности и информации из внешних источников.

2.5. Методика оценки результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями.

Оценка результативности контрольной работы налоговых органов в борьбе с налоговыми правонарушениями характеризуется рядом показателей, включающих количество камеральных и выездных налоговых проверок, количество выявленных нарушений по итогам их проведения, суммы дополнительно начисленных и фактически взысканных средств в бюджет.

Как показало проведенное исследование, в Республике Мордовия данные показатели имеют следующие значения (табл. 1).

Таблица 1 – Динамика показателей контрольной работы налоговых органов Республики Мордовия

Наименование показателя	Годы					Темп роста 2011 г. к 2007 г., %
	2007	2008	2009	2010	2011	
1	2	3	4	5	6	7
Проведено проверок всего, ед.	208 445	258 162	264 403	205 937	164 562	78,9
Доначислено всего, тыс. руб.	683 485	2 561 401	1 434 226	1 181 833	1 066 340	156,0
Проведено камеральных проверок, ед.	207 864	257 675	263 953	205 515	164 156	78,97

Окончание таблицы 1

1	2	3	4	5	6	7
Количество камеральных проверок, выявивших нарушения, ед.	11 640	15 024	17 532	12 167	10 662	91,6
Процент выявления нарушений, %	5,6	5,8	6,6	5,9	6,5	116,1
Доначисленные налоги, пени, штрафы по итогам камеральных проверок, тыс. руб.	253 610	2 093 758	271 158	277 777	259 769	102,4
Доначисления на одну камеральную проверку, тыс. руб.	1,22	8,126	1,027	1,352	1,582	129,7
Фактически взыскано по камеральным проверкам, тыс. руб.	198 774	225 662	206 976	213 650	236 180	118,8
Проведено выездных проверок, ед.	581	487	450	422	406	69,9
Количество выездных проверок, выявивших нарушения, ед.	551	485	450	422	403	73,1
Процент выявления нарушений, %	94,8	99,6	100	100	99,3	104,7
Доначисленные налоги, пени, штрафы по итогам выездных проверок, тыс. руб.	429 875	467 643	1 163 068	904 056	806 571	187,6
Доначисления на одну выездную проверку, тыс. руб.	739,88	960,25	2584,6	2142,3	1986,6	268,5
Фактически взыскано по выездным проверкам, тыс. руб.	316 745	335 296	938 302	296 319	319 597	100,9

Однако абсолютные значения указанных показателей различных территориальных подразделений ФНС РФ сравнивать не совсем корректно в силу ряда таких объективных причин, как различная площадь территории, входящей в ведомство налогового органа, разное количество организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, зарегистрированных в налоговом органе, неодинаковая степень предпринимательской активности налогоплательщиков и уровень развития экономики территорий. В связи с этим для сравнения результатов контрольной работы налоговых органов необходимо применять различные коэффициенты.

В настоящее время используется множество методик оценки результативности налогового контроля в целом, основанных на различной информационной базе и включающих различного рода коэффициенты. Однако не существует отдельной методики, позволяющей оценивать итоги контрольной работы налоговых органов по такому направлению, как борьба с налоговыми правонарушениями.

В связи с этим нами была разработана методика интегрированной

оценки результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями, которая представлена восемью коэффициентами: коэффициент общей результативности налоговых проверок, коэффициент правомерности проведения налоговых проверок, коэффициент фактических взысканий, коэффициент охвата налогоплательщиков выездными налоговыми проверками, коэффициент недобросовестности налогоплательщиков, коэффициент сокрытия налогов, коэффициент качества материалов, передаваемых в ОВД и коэффициент взаимодействия налоговых и правоохранительных органов. По каждому из них рассчитываются конкретные числовые значения. В зависимости от того, в какой процентный диапазон от – 0 до 20,9 %, от 21 до 40,9 %, от 41 до 60,9 %, от 61 до 80,9 % или от 81 до 100 % – попадет полученное значение коэффициента, выставляется балл 1, 2, 3, 4 или 5 соответственно, либо, наоборот 5, 4, 3, 2 или 1.

Суммирование полученных баллов по всем коэффициентам даст общий итоговый балл, который служит показателем результативности работы налогового органа в борьбе с налоговыми правонарушениями. Таким образом, чем выше итоговый балл результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями у одного налогового органа в сравнении с его значением у другого налогового органа, тем качественнее и лучше первый осуществляет контрольную деятельность в борьбе с налоговыми правонарушениями. Вся совокупность показателей, необходимых для расчета результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями, представлена в таблице 2.

Указанная методика позволит объективно оценивать результаты работы налоговых органов в борьбе с налоговыми правонарушениями, что будет способствовать более рациональному и справедливому распределению средств материального стимулирования государственных гражданских служащих ФНС России.

На основе использования указанного методического подхода можно проводить также сравнительный анализ результатов контрольной деятельности налоговых инспекций, Управлений ФНС России по субъектам, районных инспекций. Немаловажно и то, что для проведения оценки деятельности налогового органа по вышеуказанным показателям используются только данные, содержащиеся в формах отчетности налоговых органов, получения дополнительной информации не требуется. Небольшое число показателей, используемых для определения рейтинга налоговых инспекций, упрощает расчеты и делает возможным их машинную обработку, что позволит снизить затраты на проведение оценки.

Таблица 2 – Система показателей оценки результативности контрольной работы налоговых органов по борьбе с налоговыми правонарушениями

Наименование показателя	Алгоритм расчета	Характеристика показателя
Кoeffициент общей результативности налоговых проверок	$K_{рез} = \frac{(N_{внп} + N_{кнп})}{(P_{внп} + P_{кнп})} * 100\%$ <p>где $K_{рез}$ – коэффициент общей результативности налоговых проверок; $P_{внп}$ – количество проведенных выездных налоговых проверок за период; $P_{кнп}$ – количество проведенных камеральных налоговых проверок за период; $N_{внп}$ – количество выявленных налоговых правонарушений по итогам выездных налоговых проверок; $N_{кнп}$ – количество выявленных налоговых правонарушений по итогам камеральных налоговых проверок</p>	Данный показатель характеризует эффективность работы налоговых органов по выявлению налоговых правонарушений. Он показывает, какая часть из проведенных налоговых проверок завершилась выявлением налогового правонарушения
Кoeffициент правомерности проведения налоговых проверок	$K_{кач} = \frac{(Д - C_{ум})}{Д} * 100\%$ <p>где $K_{кач}$ – коэффициент правомерности проведения налоговых проверок; $Д$ – общая сумма доначисленных средств по результатам налоговых проверок; $C_{ум}$ – сумма уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов</p>	Характеризует качество проведения налоговых проверок, а именно, какая часть из дополнительно начисленных платежей по результатам налоговых проверок налоговым органом доначислена правомерно
Кoeffициент фактических взысканий	$K_{фв} = \frac{В}{Д} * 100\%$ <p>где $K_{фв}$ – коэффициент фактических взысканий; $В$ – сумма фактически взысканных средств по результатам контрольной работы $Д$ – общая сумма доначислений по результатам контрольной работы</p>	Показывает, какой процент из общей доначисленной суммы платежей по итогам контрольной работы налоговым органам удалось фактически перечислить в бюджет

Окончание таблицы 2

Коэффициент охвата налогоплательщиков выездными налоговыми проверками	$K_{\text{овнп}} = \frac{P_{\text{внп}}}{(K_{\text{орг}} + K_{\text{ип}})} * 100\%$ <p>где $K_{\text{овнп}}$ – коэффициент охвата налогоплательщиков выездными налоговыми проверками; $K_{\text{орг}}$ – количество организаций, стоящих на учете в налоговом органе; $K_{\text{ип}}$ – количество индивидуальных предпринимателей, стоящих на учете в налоговом органе</p>	Показывает количество налогоплательщиков, ставших объектами выездных налоговых проверок, в рассматриваемом периоде
Коэффициент недобросовестности налогоплательщиков	$K_{\text{нс}} = \frac{(N_{\text{внп}} + N_{\text{кнп}})}{(K_{\text{орг}} + K_{\text{ип}})} * 100\%$ <p>где $K_{\text{нс}}$ – коэффициент недобросовестности налогоплательщиков</p>	Характеризует, какова доля недобросовестных налогоплательщиков в общем количестве зарегистрированных в конкретном налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей
Коэффициент сокрытия налогов	$K_{\text{с}} = \frac{N_{\text{д}}}{\text{НН}} * 100\%$ <p>где $K_{\text{с}}$ – коэффициент сокрытия налогов; $N_{\text{д}}$ – дополнительно начисленные налоги по результатам проведенных налоговых проверок; НН – начисленные налоги согласно данным налоговых деклараций</p>	Характеризует долю налоговых платежей, которую налогоплательщики скрыли от уплаты в бюджет и не указали в первичных налоговых декларациях
Коэффициент качества материалов, передаваемых в ОВД	$K_{\text{км}} = \frac{K_{\text{мп}}}{K_{\text{о}}} * 100\%$ <p>где $K_{\text{км}}$ – коэффициент налоговой преступности; $K_{\text{мп}}$ – количество материалов, поданных в правоохранительные органы, которые содержат признаки налоговых преступлений; $K_{\text{о}}$ – общее количество материалов, переданных налоговым органом в правоохранительные органы в отчетном периоде</p>	Отражает, насколько качественно налоговые органы готовят представляемые материалы в правоохранительные органы для возбуждения уголовных дел по налоговому преступлению
Коэффициент взаимодействия налоговых и правоохранительных органов	$K_{\text{вз}} = \frac{P_{\text{сов}}}{P_{\text{внп}}} * 100\%$ <p>где $K_{\text{вз}}$ – коэффициент взаимодействия; $P_{\text{сов}}$ – количество выездных налоговых проверок, проведенных совместно с правоохранительными органами</p>	Показывает, какая часть от общего количества выездных налоговых проверок была проведена совместно с правоохранительными органами

Значения итоговых баллов результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями по отдельным регионам Приволжского федерального округа представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Итоговые показатели результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями в разрезе субъектов Российской Федерации за 2011 г.

Наименование показателя	Республика Мордовия	Оренбургская область	Пензенская область
Коэффициент общей результативности налоговых проверок	1	1	1
Коэффициент правомерности проведения налоговых проверок	5	4	5
Коэффициент фактических взысканий	3	3	2
Коэффициент охвата налогоплательщиков выездными налоговыми проверками	1	1	1
Коэффициент добросовестности налогоплательщиков	4	4	5
Коэффициент сокрытия налогов	5	5	5
Коэффициент налоговой преступности	5	5	5
Коэффициент взаимодействия налоговых и правоохранительных органов	1	1	1
Итого	25	24	25

Таким образом, как показал проведенный расчет, налоговые органы Республики Мордовия и Пензенской области осуществляют работу по борьбе с налоговыми правонарушениями результативнее, чем в Оренбургской области, что позволяет им иметь большую сумму материального вознаграждения по итогам проведенной работы.

Аналогично можно рассчитать показатели результативности для районных налоговых инспекций, что доказывает универсальность предлагаемой методики оценки результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями.

2.6. Рекомендации по развитию организационного механизма взаимодействия налоговых и правоохранительных органов в борьбе с налоговыми правонарушениями.

Как было выявлено, в борьбе с нарушениями налогового законодательства налоговые органы при осуществлении своих контрольных полномочий взаимодействуют с правоохранительными органами. Одной из основных составляющих данного механизма взаимодействия является информационная. Однако, несмотря на многочисленный массив

нормативных документов, регулирующих организацию взаимодействия налоговых и правоохранительных органов в области передачи информации, ни один из них не содержит определения «информационное взаимодействие налоговых и правоохранительных органов». В связи с этим нами предложено на законодательном уровне закрепить указанное понятие, определив его как периодический комплексный обмен информацией и документами (в том числе в электронном виде) между налоговыми и правоохранительными органами РФ, находящимися в их непосредственном распоряжении, с целью достижения поставленных перед этими службами задач в соответствии с законодательством РФ при условии соблюдения государственной, коммерческой и налоговой тайн.

Кроме этого, ни Налоговым кодексом РФ, ни подзаконными нормативными актами не регламентируется порядок осуществления постоянного обмена информационными данными между налоговыми и правоохранительными органами. Фактически действующее законодательство рассчитано на единичные эпизоды их взаимодействия и не предполагает создания некой единой и постоянной системы регулярного информационного обмена.

Для устранения этих недостатков предлагаем законодательно определить следующие вопросы:

- формат и объем справочной информации, предоставляемой территориальными налоговыми органами в территориальные правоохранительные органы;
- формат и объем справочной информации, предоставляемой территориальными правоохранительными органами в территориальные налоговые органы;
- периодичность обмена такого рода информацией.

При этом все подлежащие обмену сведения необходимо объединить в единую базу данных, которая будет представлять собой совокупность информации, непосредственно находящейся в распоряжении налоговых и правоохранительных органов, связанной с финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков; со сведениями о налогоплательщиках, ранее привлекавшихся к налоговой, административной или уголовной ответственности; о лицах, в отношении которых в настоящее время ведется следствие; а также с обзором судебной практики и вынесенных решений по итогам рассмотрения дел о привлечении к ответственности и т. д. Информация, находящаяся в этой базе данных, должна храниться в электронном виде и обновляться еженедельно.

Создание новой межведомственной информационной базы данных позволит снизить влияние человеческого фактора при определении целесообразности проверочных мероприятий, значительно ускорить процесс получения и обработки должностными лицами информации. Такая информационная база данных позволит правоохранительным и налоговым

органам формировать запросы, задавая различные критерии отбора.

3. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В работе обобщены научные результаты, полученные соискателем и позволяющие определить приоритетные направления развития механизма государственного контроля за налоговыми правонарушениями.

1. На основе систематизации научных взглядов на понятие «налоговый контроль» предложено авторское определение, которое в отличие от существующих, раскрывает его содержание с позиции установления оснований юридической ответственности за нарушения налогового законодательства и отражает непрерывный характер проведения.

2. Уточнено содержание понятия «налоговое правонарушение» в части отражения общественно вредного характера рассматриваемого противоправного деяния.

3. Разработана классификация причин налоговых правонарушений, основанная на выделении такого критерия, как «воля налогоплательщика при совершении нарушения», в соответствии с которым все причины подразделяются на объективные и субъективные, что даст возможность учитывать сознательное или интуитивное отношение лица к совершаемому деянию и, тем самым, определять степень его вины.

4. Проведено прикладное исследование особенностей механизма организации налогового контроля за налоговыми правонарушениями на примере субъектов Приволжского федерального округа, в частности в Республике Мордовия, которое позволило выявить основные его недостатки.

5. Определены дополнительные критерии самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками, подлежащие включению в Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок, которые в совокупности с существующими позволят налоговым органам отказаться от тотального контроля и проводить более детальный отбор объектов для осуществления выездных контрольных мероприятий.

6. Разработана методика интегрированной оценки результативности налогового контроля за налоговыми правонарушениями, в основу которой положен расчет итогового балла, объединяющего значения восьми коэффициентов, отражающих основные результаты деятельности налоговых органов в борьбе с нарушениями налогового законодательства.

7. Предложены направления совершенствования механизма взаимодействия налоговых и правоохранительных органов, практическая реализация которых предполагает формирование единой межведомственной базы данных, отвечающей требованиям объективности, доступности, актуальности и безопасности хранящейся в ней информации.

4. ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Маквнина Д. Ю. Налоговый контроль: специфика, роль, место и значение в системе государственного контроля / Д. Ю. Маквнина, Н. А. Филиппова // Экономика и предпринимательство. - 2012. - № 2. - С. 24 - 26.
2. Маквнина Д. Ю. Налоговые правонарушения : в регионе / Д. Ю. Маквнина, Н. А. Филиппова // Регионоведение. - 2012. - № 2. - С. 110 - 114.
3. Маквнина Д. Ю. Законодательство о налоговых правонарушениях: недостатки и направления реформирования / Д. Ю. Маквнина, Н. А. Филиппова // Вопросы экономики и права. - М., 2012. - № 9. - С. 24 - 27.

Публикации в других изданиях

4. Шлейникова Д. Ю. Налоги как фактор экономической безопасности / Д. Ю. Шлейникова // XXXV Огаревские чтения : материалы науч. конф. : в 3 ч. Ч. 1 / Гуманитарные науки. - Саранск : Изд-во Мордов. ун-та, 2007. - С. 52 - 53.
5. Шлейникова Д. Ю. Налоговые правонарушения и административная ответственность за их совершение в РФ и РМ / Д. Ю. Шлейникова // XXXVI Огаревские чтения : материалы науч. конф. : в 3 ч. Ч. 1 / Гуманитарные науки. - Саранск : Изд-во Мордов. ун-та, 2008. - С. 79 - 80.
6. Шлейникова Д. Ю. Налоговые правонарушения и юридическая ответственность за их совершение / Д. Ю. Шлейникова // Экономика и управление : в поисках нового : сбор. науч. труд. - Вып. 5. Часть 2. - Саранск : [б. п.], 2008. - С. 137 - 141.
7. Шлейникова Д. Ю. Применяемые схемы ухода от налогообложения и методы борьбы с незаконной минимизацией налогообложения / Д. Ю. Шлейникова // Экономика России : управление макро- и микропроцессами : сб. науч. тр. - Вып. 6. Часть 2. - Саранск : [б. п.], 2008. - С. 7 - 11.
8. Шлейникова Д. Ю. Проблемы уклонения от уплаты налогов и методы борьбы с ними / Д. Ю. Шлейникова // Системное управление [Электрон. ресурс]. - Саранск, 2008. - Вып. 2 (4). Режим доступа : <http://sisupr.mrsu.ru/2008-2/pdf/84-Shleinikova.pdf>.
9. Шлейникова Д. Ю. Налоговая ответственность как самостоятельный вид юридической ответственности / Д. Ю. Шлейникова, Н. А. Филиппова // Современная налоговая система: состояние, проблемы и перспективы развития : межвузов. сбор. науч. труд. с междунар. участием. - Уфа, 2010. - Вып. 3. - С. 236 - 241.
10. Шлейникова Д. Ю. Проблемы неуплаты налогов и пути их решения в Российской Федерации / Д. Ю. Шлейникова, Н. А. Филиппова // Проблемы

и перспективы модернизации налоговых систем : Материалы Междунар. интернет – конференции, 20 окт. – 22 окт. 2009 г. – Орел : ОрелГТУ, 2010. – С. 306 – 313.

11. Макеев Д. Ю. Направления повышения эффективности налогового контроля за налоговыми правонарушениями / Д. Ю. Макеев, Н. А. Филиппова // Экономика. Управление. Право. – М. : Изд-во ИНГН, 2012. – № 8 (32). – С. 12 – 14.

Подписано в печать 16.11.12. Объем 1,25 п. л.
Тираж 120 экз. Заказ № 1661.
Типография Издательства Мордовского университета
430005, г. Саранск, ул. Советская, 24

