

Х. М. Мусаева, С. И. Сиражудинова, З. А. Керимова

ДОБРОВОЛЬНОСТЬ УПЛАТЫ НАЛОГОВЫХ ПЛАТЕЖЕЙ КАК ПОКАЗАТЕЛЬ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация. Основная цель исследования состояла в обосновании необходимости совершенствования показателей оценки эффективности деятельности налоговых органов, развития института налогового консультирования как важного ресурса повышения уровня добровольности уплаты налоговых платежей в Российской Федерации. Предметом исследования выступает совокупность теоретических, методических и практических вопросов, направленных на выявление путей повышения эффективности деятельности налоговых органов Российской Федерации. Объектом исследования является контрольная и информационная работа должностных лиц налоговых органов, а также методы оценки эффективности их деятельности. В ходе исследования применялись экономико-статистические методы (обобщение, выборка, группировка, сравнение), методы экспертных оценок и экстраполяции, комплексного подхода, логический, структурно-функциональный и системный анализ. Основным выводом исследования является обоснование необходимости развития института консультирования налогоплательщиков как фактора роста доверия налоговым органам, повышения уровня добровольности исполнения налоговых обязательств. Показано, что действия налоговых органов по повышению услуг для налогоплательщиков могут быть важным ресурсом соблюдения налоговой дисциплины. Выявлена необходимость законодательного признания института налогового консультирования основным элементом системы налогового администрирования. Научная новизна работы заключается в разработке комплекса научно-практических рекомендаций, направленных на совершенствование показателей оценки эффективности деятельности налоговых органов, развитие информационных услуг и реализации принципа добровольности исполнения налоговых обязательств как целевого ориентира налоговых преобразований на современном этапе. Основным вкладом исследования является аргументирование вывода, что совокупность показателей, рекомендуемых использовать ФНС России для оценки эффективности деятельности налоговых органов, трудно реализуемы, не связаны с предупредительно-профилактической работой и реализацией принципа добровольности исполнения налоговых обязательств, не позволяют учитывать специфику рисков неуплаты отдельных видов налогов, что обуславливает необходимость их дальнейшего совершенствования. В статье обоснована необходимость на законодательном уровне четкого определения полномочий налоговых органов по требованию необходимой информации в процессе контрольных мероприятий как по перечню, так и по процедуре их реализации.

Ключевые слова: добровольность, партнерская модель, ФНС России, оценка эффективности, налоговый контроль, выездные и камеральные, налоговые платежи, полномочия, налогоплательщик, институт консультирования.

Review. The main purpose of the research is to state the need to improve indicators of tax authorities' efficiency, and to develop the institution of tax consulting as an important resource for raising the level of voluntariness of tax payments in the Russian Federation. The subject of the research is the combination of theoretical, methodological and practical issues aimed at defining ways to increase efficiency of tax authorities of the Russian Federation. The object of the research is supervisory and educational activities of tax officials as well as methods used to evaluate their efficiency. In the course of their research the authors have applied statistical methods of economic research (generalization, selection, grouping, comparison), methods of expert evaluation and extrapolation, complex approach, logical, structure-functional and systems

analysis. The main conclusions of the research is the proof of the need to develop the institution of tax consulting as a factor of growing trust towards tax authorities and increasing the level of voluntariness of fulfilment of tax obligations. The research demonstrates that activities of tax authorities aimed at improving services for taxpayers can serve as an important resource for observing tax discipline. The authors also define the need to legally acknowledge the institution of tax consulting as the main element of the tax administration system. The scientific novelty of the research is caused by the fact that the authors develop a set of scientific and practical recommendations aimed at improving indicators of evaluating the efficiency of tax authorities, developing information services and implementation of the principle of voluntary fulfilment of tax obligations as a target of tax transformations in recent times. The main contribution of the research is the authors' conclusion that the combination of indicators recommended by the Federal Tax Service of Russia for evaluating the efficiency of tax authorities is difficult to be applied. It does not relate to preventive activities and the principle of voluntary fulfilment of tax obligations and does not consider the risks of non-payment of particular kinds of taxes. This creates the need to improve them. In their article the authors prove the need to provide a clear description of competences of tax authorities at the legal level when the authorities require relevant information in the process of supervisory measures with reference to both the list of competences and implementing procedures.

Keywords: voluntariness, partner model, Federal Tax Service of Russia, efficiency evaluation, tax control, field (onsite) audits, office audits, tax payments, authorities, taxpayer, institution of consulting.

Современная социально-экономическая ситуация, связанная с нестабильностью мировой экономики в целом и финансовой системы в частности, а также с непредсказуемостью цен на энергетические ресурсы предполагает возникновение сложностей в процессе формирования доходов бюджетной системы Российской Федерации. В современных условиях, на наш взгляд, исчерпан потенциал роста налоговых поступлений за счет повышения налоговых ставок. Не случайно, в своих выступлениях на парламентских слушаниях министр финансов РФ А.Г. Силуанов в качестве одной приоритетных задач в среднесрочной перспективе выделяет недопущения роста налоговой нагрузки. В этих условиях важный путь повышения собираемости налогов - создание институциональных условий для снижения масштабов уклонения от уплаты налогов и вовлечения в процесс налогообложения неучтенных объектов, обеспечение добровольности уплаты налогов, в том числе посредством развития налогового консультирования, повышения качества и эффективности организации налогового контроля.

Становление государственного налогового контроля в РФ на протяжении последних лет проходило в условиях нестабильности налогового законодательства, негативного отношения налогоплательщиков к налоговой системе в целом. Эти обстоятельства отрицательно повлияли на организацию и действенность государственного налогового контроля. Наличие широких прав

органов государственного налогового контроля в части применения административных и финансовых мер воздействия, не способствовали формированию культуры уплаты налоговых платежей, повышению их ответственности за выполнение своих обязательств перед государством. Вследствие изменяющейся экономической ситуации в обществе возникла необходимость наиболее эффективного взаимодействия налоговых органов с контролирующими подразделениями силовых ведомств. Многие вопросы организации и методики контроля, осуществляемого налоговыми органами, регламентации и ответственности должностных лиц, практического применения в России опыта работы зарубежных налоговых служб, взаимодействия налоговых органов с другими контролирующими органами, совершенствования контрольной работы налоговых органов требуют дальнейшего исследования.

В связи с этим сохраняется научная и практическая значимость решения проблем повышения эффективности работы налоговых органов. Концепция налогового администрирования выражается в фокусировании внимания на своевременном выявлении «болевых точек» и реализации идеи новой философии взаимодействия компаний (организаций) и физических лиц с налоговыми органами.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ (п. 4. ст. 32) налоговые органы обязаны проводить разъяснительную работу по применению

законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, разъяснять порядок заполнения форм установленной отчетности, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налоговых платежей. Налогоплательщики вправе получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, порядке исчисления и уплаты налоговых платежей, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов, а также получать формы налоговых деклараций и разъяснения о порядке их заполнения.

Однако, если судить по результатам, то по многим направлениям, по которым в других развитых странах достигнуты заметные успехи, в российских реалиях имеются значительные пробелы [10]. Так, ранее, в целях расширения деятельности по налоговому консультированию на территории Российской Федерации, в порядке эксперимента, были созданы консультационные пункты при управлениях Министерством по налогам и сборам России по Саратовской, Калужской, Кировской, Свердловской, Московской областям, Красноярскому краю и г. Москве. Взаимодействие консультационных центров и налоговых органов строилось на основе отношений учредительства. В учредительных документах регламентировались вопросы взаимодействия консультационного центра и учредившего его налогового органа, а также вопросы контроля деятельности центра. Методическое и методологическое обеспечение работы по организации оказания консультационной помощи налогоплательщикам было возложено на отдел по научно-методической и консультационной работе МНС России (с 2008 г. - ФНС России). В настоящее время ФНС России отказалась от данного эксперимента, признав нецелесообразность осуществления консультирования налогоплательщиков [9].

В последние годы Федеральная налоговая служба (ФНС России) проводит активную системную работу по повышению качества своего функционирования. В частности, произошло развитие автоматизированных систем налогового администрирования, а также онлайн услуг для налогоплательщиков и расширение способов исполнения ими своих обязанностей [5]. Федеральная налоговая служба России

позиционирует себя как сервисная служба, и в качестве основной задачи видит в развитии клиент-ориентированного подхода в налоговом администрировании. Расширенная «сервисная» концепция усиливает роль налогового ведомства как вспомогательного звена по оказанию услуг налогоплательщикам. В действительности, многие современные реформы налогового администрирования по всему миру включили в себя эту новую сервисную концепцию, как правило, со значительным положительным эффектом на восприятие гражданами налогового администрирования. Модернизация налогового администрирования в развитых странах все более осуществляется в интересах налогоплательщиков и для налогоплательщиков. Например, в США взаимодействие между налогоплательщиками и налоговым осуществляется, прежде всего, на основе информационных писем. Во Франции отношения между налоговым органом – главным налоговым управлением и налогоплательщиком строятся в форме обмена мнениями: каждая сторона отстаивает свою правоту. Налоговая администрация обязана только в письменном виде отвечать на вопросы налогоплательщика. Последний может использовать эти ответы для отстаивания своих интересов. Налоговые декларации, как правило, составляются аудиторскими и налоговыми консультантами, часто на безвозмездной основе. Санкции зависят от того, были ли действия субъекта налогообложения умышленными, а также помогает ли налогоплательщик налоговым органам [12].

Однако уровень реального влияния «дружественных» установок на соблюдение налогоплательщиками налогового законодательства эмпирически длительное время не было изучено. В своих предыдущих исследованиях С. И. Сиражудинова [13], с применением математического инструментария, провела эксперимент, чтобы проверить эффективность сервисных программ для налогоплательщиков как для поощрения подачи деклараций налогоплательщиками, так и для увеличения объема декларируемого дохода, на базе реальных данных. На базовом уровне решение в пользу выполнения налоговых требований было представлено в виде теории экономических преступлений. В процессе эксперимента налогоплательщик воспринимался как

игрок меж двух состояний. В одном состоянии налогоплательщик предоставляет информацию о доходах и уплачивает налоги, а в другом состоянии налогоплательщик не представляет информацию о доходах и соответственно, уклоняется от уплаты налогов. Налогоплательщик сравнивает предполагаемую выгоду от представления информации о доходах и предполагаемую пользу от уклонения от уплаты налогов. Результаты проведенного исследования показали, что неопределенность снижает желание налогоплательщика подавать налоговую декларацию. Низкий уровень декларирования балансируется, когда налоговый орган консультирует и информирует налогоплательщиков. Это предполагает, что действия налоговых органов по повышению услуг для налогоплательщиков могут быть важным инструментом по борьбе с уклонением от уплаты налогов [13]. В этом связи, мы считаем важным не только возродить институт консультирования налоговыми органами плательщиков налогов, но необходимость его углублять, расширять и развивать как важный фактор повышения налоговой грамотности и соблюдения налоговой дисциплины.

Методы оценки эффективности работы налоговых органов освещены во многих научных работах современных российских ученых. Однако, они на наш взгляд, они не позволяют дать объективную и полную оценку эффективности их работы. Так, к примеру А.Т. Щербинин предлагал для комплексной оценки эффективности работы налогового органа использовать коэффициент начисления налогов, который рассчитывается как доля самостоятельно начисленных налогоплательщиком налоговых платежей в общей сумме начислений [16]. По мнению Щербина, данный показатель позволяет учесть характер взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками и дать комплексную характеристику их работы. Щербинин акцентировал внимание только на суммах начислений налогов и сборов, при этом не замечал такой важный показатель, характеризующий конечный результат взаимоотношений с налогоплательщиками, как добровольная уплата субъектами налога налоговых платежей в бюджет самостоятельно. Этот показатель варьируется от 30 до 75% по субъектам Федерации.

Крылов Д.В. эффективность контрольной работы предлагает определять на основе коэффициента собираемости налогов, определяемого как отношение общего объема налоговых поступлений по региону к налоговому потенциалу региона. При этом под термином «налоговый потенциал региона» она понимает сумму потенциалов налоговой базы, контрольной работы налоговых органов и задолженности по налоговым платежам, штрафным санкциям и пеням налогоплательщиков контролируемой территории [6]. В рамках предлагаемого Д.В. Крыловой метода под потенциалом налоговой базы понимается состояние базы налогообложения, выраженное через величину начисленных налоговых платежей. Потенциал контрольной работы характеризуется величиной возможных доначислений налоговых платежей, штрафных санкций и пеней по результатам организации налогового контроля. Под потенциалом задолженности предлагается рассматривать величину задолженности, реальную к взысканию в отчетном периоде. Следует отметить, что определение величины реальной к взысканию задолженности является сложной процедурой и должно предусматривать как качественную оценку задолженности, так и разработку плановых и методических мероприятий по ее снижению. На наш взгляд, используя данную методику можно планировать и прогнозировать уровень собираемости налогов в бюджетную систему, а не оценивать эффективность контрольной работы налоговых органов. Следует также отметить, что при данном подходе, не корректно говорить о потенциале контрольной работы по причине невозможности практически определить предполагаемый объем сумм доначислений за проверяемый период до проведения проверки. Для его вычисления необходимо знать объемов производства товаров (работ, услуг), затраты на производство, достоверность отражения производственных и финансовых показателей в регистрах бухгалтерского и налогового учета, уровень оплаты труда и другие аспекты работы налогоплательщика.

В соответствии с Налоговым кодексом, налогоплательщик представляет в налоговые органы конкретно установленную документацию, свидетельствующую о его доходах, исчислении налоговых платежей, но этой документации

недостаточно для определения возможного размера доначислений. Кроме того, в методике, предлагаемой Д.В. Крыловой заложено двойное использование сумм доначислений в ходе контрольной работы – как в размере задолженности (при неуплате они войдут в состав недоимки), так и в общем размере до начисленных платежей.

Центральным аппаратом федеральной налоговой службой России еще с 1993 г. проводилась работа по разработке методики оценки эффективности деятельности налоговых органов. Итогом такой работы стала разработка и внедрение в 1993 г. Методики оценки эффективности работы налоговых органов Российской Федерации, в последующие годы (2003г., 2004г.) методика корректировалась и дополнялась. Показатели, лежащие в основе методики 1993 и 2003 гг. основывались на оценке контрольной работы налоговых органов, а в 2004 г. была предложена методика, которая позволяла оценить качество выполнения налоговыми органами фискальной функции налогов.

В 2008 г. Федеральной налоговой службой России существенно доработана и обновлена методика оценки эффективности деятельности налоговых органов в процессе организации налогового контроля. В то время как разработанные ранее методики были сфокусированы на оценке только какой-либо одной стороны работы налоговых органов (контрольной или фискальной), обновленная методика содержит как количественные, так и качественные аналитические показатели, состоящие из 15 наименований. В частности такие как: выполнение плановых назначений по мобилизации доходных источников в бюджетную систему; темпы роста поступлений в бюджет к уровню соответствующего периода предыдущего года; суммы доначислений и взысканий в ходе контрольной работы; поступления налогов и сборов на 1 руб. затрат на содержание налоговых органов; затраты на содержание налоговых органов на 100 рублей поступлений налогов и сборов; уровень охвата налогоплательщиков и объектов налогообложения и т.д. Сформулированные показатели являются официальными и представлены на сайте Федеральной налоговой службы России [8]. Однако, в практике Российской Федерации, из перечисленных выше показателей, оценка эф-

фективности налогового контроля осуществляется в основном на основании двух показателей: поступлением налогов и сборов на 1 руб. затрат на содержание налоговых органов; затратами на содержание налоговых органов на 100 руб. поступлений налогов и сборов.

По мнению И.А. Ивановой и Т.А. Ефремовой в настоящее время среди российских исследователей отсутствуют методики, позволяющие оценить эффективность налогового администрирования на основе эконометрического моделирования. Особенностью таких методик является возможность построить модель с большим числом факторов, определив при этом влияние каждого из них в отдельности, а также их совокупное воздействие на моделируемый показатель [3].

Несмотря на наличие множества методик, различных по целям и информационной базе, вопрос о наиболее приемлемой методике оценки эффективности налогового контроля и перечне критериев, с помощью которых необходимо ее проводить, остается открытым. По данной проблеме мы разделяем мнения Н.И. Ящиной и Александрова, полагаем, что в имеющихся показателях не получила должного освещения разработка способов оценки качества администрирования конкретных видов налогов [18]. Действительно, разработка показателей оценки эффективности налогового контроля, основанной на анализе контрольно-проверочной деятельности в разрезе видов налоговых платежей, позволит выявлять негативные факторы, влияющие на результативность контроля конкретного налога, и на стадии планирования формировать мероприятия по устранению таких факторов.

Следует также отметить, что совокупность критериев, рекомендуемых использовать ФНС России для оценки эффективности работы налоговых органов с одной стороны является громоздкой, с другой стороны, по-прежнему не позволяет достаточно полно и объективно оценивать качество работы налоговых органов, учитывать специфику рисков неуплаты отдельных видов налогов, и что особенно важно, данные показатели, не связаны с предупредительно-профилактической работой налоговых органов, которая лежит в основе партнерской

модели налогового администрирования. На наш взгляд, рассмотренные выше показатели, могут иметь место в процессе оценки эффективности контрольной деятельности налоговых органов, но они должны носить частный характер. При этом исследования в области совершенствования и упорядочения показателей оценки эффективности отдельных сторон деятельности работы налоговых органов должны быть продолжены. На наш взгляд, в качестве обобщающих основных показателей оценки эффективности работы налоговых органов, следует признать такие как: уровень (коэффициент) добровольной уплаты налогов (в разрезе организаций и физических лиц, видов налогов); удельный вес (коэффициент) налоговых споров, разрешенных в досудебном порядке путем заключения посредством заключения мирового соглашения в общем объеме налоговых споров; доля (коэффициент) результативных выездных проверок без судебных разбирательств, в общем объеме налоговых проверок.

Концепция добровольности уплаты налогов является краеугольным методологическим камнем, что позволяет оценить эффективность налогового контроля с позиции реакции налогоплательщика не только на действия контролирующих органов, но и налоговую политику государства в целом. Добровольность уплаты должна достигаться на основании минимального уровня санкций ограничений, что позволяет сформировать в целом здоровую макроэкономическую среду. В условиях РФ необходимо углубить работу по трансформации налогового администрирования в партнерскую модель взаимоотношений, которая основана на расширении возможностей для урегулирования споров и более открытого обмена информацией между налоговыми администрациями и налогоплательщиками.

В процессе корректировок показателей оценки эффективности работы налоговых органов РФ целесообразно более глубоко изучить и рационально использовать прогрессивный опыт стран с развитой и исправно функционирующей налоговой системой [7]. К примеру, во Франции важнейшим показателем работы налогового органа является количество проверок, которые приходится в год на одного компетентного [2]. Кроме того, применяются качественные пока-

затели, такие как сумма начисленных налогов. При этом указывается причина, по которой налог доначисляется, с уточнением, совершено правонарушение умышленно или неосознанно. Учитываются также действия налогового органа по обеспечению уплаты налогов в бюджет в полном объеме. Еще одним показателем оценки работы является соотношение между затраченными средствами и общей величиной доначисленных сумм [15].

В Германии анализ налогового администрирования проводится посредством характеристики работы персонала налоговых органов. Для этого применяют систему балльных оценок. Ее сущность заключается в том, что в зависимости от категории каждого проверенной компании (исходя из классификации по величине, а также отраслевой принадлежности) налоговому инспектору засчитывается определенное количество баллов. При этом за отчетный год каждый должен набрать определенный минимум. Балльный норматив служит основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный год с точки зрения оптимального распределения нагрузки между сотрудниками.

В Швеции, для оценки работы налоговых органов фискальные показатели практически не используются. В качестве таковых используют данные, характеризующие сроки и качество выполнения всех установленных процедур, в том числе случаи обязательного пересмотра решений налоговой службы [3]. Развитые страны в основном, для оценки эффективности работы налоговых органов применяют не показатели поступления налогов в целом по отношению к затратам на осуществление контроля, а показатели, характеризующие суммы налогов, до начисленных в результате определенных усилий работников, проводящих контрольные мероприятия, т.е. качественные показатели.

В целом ФНС России, несмотря на сложные экономические условия, сохраняет установившийся в последние годы тренд по росту налоговых поступлений. Так, в бюджетную систему РФ в прошедшем 2015г. поступило налоговых платежей на 13,8 трлн руб., что на 9% больше, чем в 2014 г. [14]. При этом, количество выездных проверок снизилось на 14% (с 35,8 тыс. до 30,6 тыс.), эффективность одной выездной проверки

выросла на 8% и составила 9 млн руб., уровень взыскания доначисленных сумм возрос до 60%, а количество жалоб налогоплательщиков уменьшилось на 5%. По экспертным оценкам, около трети прироста поступлений в казну обеспечено улучшением процесса налогового администрирования. Развиваются новые механизмы досудебного урегулирования налоговых споров, в частности: налоговый мониторинг (вступил в силу с 1.01.2016 г.); tax ruling (предварительные налоговые разъяснения); совершенствование системы обязательного досудебного обжалования [17].

Как отмечалось выше, определяющий механизм налогового администрирования - налоговый контроль. На эффективность налогового контроля влияет правильный выбор форм и методов налогового контроля, который должен учитывать соотношение степени ущерба государству от невыполнения законодательства о налогах и сборах и затрат государства, которые оно вынуждено будет осуществить для их реализации. Выбор того или иного вида налогового контроля зависит от ряда факторов, которые свидетельствуют о наличии высоких рисков нарушения законодательства о налогах и сборах.

Начиная с 2007 г. Федеральная налоговая служба ориентирует своих сотрудников на то, чтобы выездные налоговые проверки в отношении налогоплательщика назначались только в том случае, если информация, имеющаяся в распоряжении налоговых органов, позволяет с достаточной уверенностью судить о возможных проблемах налогоплательщика связанных с уплатой налогов. Согласно Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, отбор налогоплательщиков для выездных налоговых проверок должен быть основан на качественном предпроверочном анализе всей информации, имеющейся у налоговых органов, включая внешние источники и определении на ее основе случаев совершения налоговых правонарушений. Однако данные о результатах налоговых проверок не позволяют в полной мере утверждать, что доначисленные суммы налогов являются результатом качественного анализа деятельности налогоплательщика [1].

Прежде всего, налогоплательщики обязаны представлять документы и информацию в ходе налоговых проверок - камеральных или

выездных. В рамках проведения выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы. В Налоговом кодексе consultantplus://offline/ref=A3AC9E887E0D7CFFBDDAE8E339208E831A5798C2D8F3F72304A6641735W2qCI не установлено каких-либо ограничений по объему требуемых в рамках выездной налоговой проверки документов, то есть практически любые документы [4]. Процедура истребования документов налоговыми органами в рамках налоговых проверок установлена ст. 93 НК РФ. Однако в основополагающем законодательном акте в области налогов не установлен порядок истребования документов в процессе предпроверочного анализа. Следует иметь в виду, что НК допускает истребование документов у налогоплательщиков только в рамках налоговых проверок (камеральных или выездных). Вне рамок налоговых проверок истребовать документы у налогоплательщика запрещается.

В практической деятельности работников налоговых органов можно встретиться с проявлениями, не предусмотренных НК. Налоговые органы в процессе предпроверочного анализа направляют требования о представлении документов не только в кредитные организации, в которых открыты счета налогоплательщика, но и другим налогоплательщикам, проводят опрос свидетелей, экспертизу и другие методы контроля. Полномочия должностных лиц налоговых органов в рамках истребования необходимой информации в ходе контрольных мероприятий, должны быть на законодательном уровне четко определены как по перечню, так и по процедуре их реализации. В противном случае, эти полномочия становятся препятствием на пути развития бизнеса в РФ, поскольку налогоплательщики значительное время тратят на подготовку требуемых налоговыми органами документов и информации.

Таким образом, подведем итоги проведенного нами исследования. Объективную оценку эффективности контрольной работы налоговых органов не позволяют дать сложность практической реализации различных авторских методик оценки, а в ряде случаев - их излишняя упрощенность. Многие разработанные показатели требуют значительного времени для

проведения анализа, что снижает возможность быстрого и качественного внедрения системы оценок. Совокупность показателей, рекомендуемых использовать ФНС России для оценки эффективности работы налоговых органов, несмотря на проводимую работу по их улучшению, с одной стороны является громоздкой, с другой стороны, по-прежнему не позволяет достаточно полно и объективно оценивать качество работы налоговых органов, учитывать специфику рисков неуплаты отдельных видов налогов. Комплекс предлагаемых показателей не связан не связан с предупредительно - профилактической работой налоговых органов, которая лежит в основе партнерской модели налогового администрирования.

Несмотря на то, что в современных условиях в РФ разработано и предложены к использованию различные методики, для оценки эффективности контрольной работы на практике территориальные налоговые органы не применяют их в комплексе, а проводят лишь горизонтальный и вертикальный анализ показателей контрольной работы, по результатам которого составляется аналитическая записка о результатах контрольной работы. Однако использование лишь сравнительного анализа динамики и структуры показателей контрольно-проверочной работы для объективной оценки эффективности контрольной деятельности недостаточно. В этой

связи, работа по совершенствованию и упорядочению показателей оценки эффективности работы налоговых органов и обеспечению их практической реализации в субъектах РФ должна быть продолжена.

Добровольность уплаты должна достигаться на основании минимального уровня санкций ограничений, что позволяет сформировать в целом здоровую макроэкономическую среду. Важно продолжить работу не только по информированию потенциальных налогоплательщиков, но и развивать систему их консультирования, в целях повышения уровня налоговой культуры и соблюдения налоговой дисциплины. Стратегия по обеспечению исполнения налоговых обязательств, при их безусловной значимости, должна основываться не только на принуждении, выявление и наказание. Необходим также широкий спектр воздействия, который отразил бы такой же широкий спектр мотиваций, лежащих в основе решений налогоплательщика по соблюдению налогового законодательства, добровольности исполнения налоговых обязательств.

Целесообразность решения обозначенных выше проблем требует углубления исследования проблем совершенствования методики оценки эффективности работы налоговых органов РФ, с учетом специфики территориального развития, а также специфики уплаты отдельных видов налогов.

Работа выполнена в рамках реализации государственного задания Министерства образования и науки №26.15.69.2014К по теме исследования «Налоговый механизм как фактор регулирования межрегиональной социально-экономической дифференциации на современном этапе».

Библиография

1. Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом Федеральной налоговой службы России (ФНС) России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@.
2. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время... или этот безграничный Мир Налогов. / Под. ред. А.В. Брызгалина. Екатеринбург. Издательство «Налоги и финансовое право», 2008. 576 с.
3. Иванова И.А., Ефремова Т.А. Оценка эффективности налогового администрирования: методологический подход // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2015. №45. С. 37–48.
4. Комарова Г.П., Змановская О.В. Предпроверочный анализ в системе налогового контроля. Тематический выпуск: «К Седьмому международному налоговому симпозиуму «Теория и практика налоговых реформ» // Налоги и финансовое право. 2015. №5. С. 27-30.

5. Ксенда В.М. Оценка качества налогового администрирования и анализ результативности контрольной работы налоговых органов // *Фундаментальные исследования*. 2015. №11-7. С. 1440-1444.
6. Крылов Д.В. Экономическая оценка организации и налогового администрирования // *Вестник Международных научных конференций*. Ижевск, 2006. С. 22–25.
7. Малис Н.И. Налоговое администрирование как резерв роста государственных доходов // *Финансовый журнал*. 2012. №1. С. 23.
8. Мусаева Х.М., Сиражудинова С. И. К вопросу о сущности дефиниций «налоговый контроль» и оценке резервов роста налоговых доходов // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. №14. С. 38-45.
9. Надточий Е.В. Взаимодействие субъектов налоговых отношений в ходе выполнения обязанностей и реализации прав налогоплательщиками // *Налоги и налогообложение*. 2012. №5. С. 15-16.
10. Пайзулаев И.Р. Проблемы соблюдения налоговой дисциплины и методы борьбы с уклонением от налогов // *Налоги и налогообложение*. 2012. №4. С. 18.
11. Пономарев А.И., Игнатова Т.В., Богатырев М.А. *Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации*. М., 2009. С. 123.
12. Пономарев А.И., Никулина С.В., Гойгереев К.К. *Актуальные проблемы налогового администрирования*. Ростов-н/Д: Мини Тайп, 2011. С. 5-10.
13. Сиражудинова С.И. Информационная помощь налогоплательщику как способ поддержания налоговой дисциплины // *Налоги и налогообложение*. 2013. №1. С. 68-74.
14. Федеральная Налоговая служба (2016). [Официальный сайт], [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru). Дата обращения 12.10.2016.
15. Чайковская Н.В. *Теория и методология реализации налоговой политики государства в области налогового контроля: автореф. дис. ... докт. экон. наук*. Орел, 2012. С. 12-14.
16. Щербинин А.Т. Проблемы повышения эффективности налогового контроля // *Налоговая политика и практика*. 2002. №3. С. 24–26.
17. Шувалов И., Силуанов А., Мишустин М. *Итоги работы налоговых органов за 2015 г.* https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5956804/
18. Яшина Н.И., Александров Е.Е. Оценка эффективности налогового контроля с учетом риска исполнения налоговых обязательств. // *Известия Уральского государственного экономического университета*. 2016. №3(65). С. 51-55.
19. Степаненко Ю.В. Проект кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (Общая часть): первые впечатления // *Финансовое право и управление*. 2015. №2. С. 145-153. DOI: 10.7256/2310-0508.2015.2.15704.

References (transliterated)

1. Kontseptsiya sistemy planirovaniya vyezdnykh nalogovykh proverok, utverzhdennoi Prikazom Federal'noi nalogovoi sluzhby Rossii (FNS) Rossii ot 30 maya 2007 g. №ММ-3-06/333@.
2. Bryzgalin A.V., Bernik V.R., Golovkin A.N. *Nalogi. Lyudi. Vremya... ili etot bezgranichnyi Mir Nalogov.* / Pod. red. A.V. Bryzgalina. Ekaterinburg. Izdatel'stvo «Nalogi i finansovoe pravo», 2008. 576 s.
3. Ivanova I.A., Efremova T.A. Otsenka effektivnosti nalogovogo administrirovaniya: metodologicheskii podkhod // *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*. 2015. №45. S. 37–48.
4. Komarova G.P., Zmanovskaya O.V. *Predproverochnyi analiz v sisteme nalogovogo kontrolya. Tematicheskii vypusk: «K Sed'momu mezhdunarodnomu nalogovomu simpoziumu «Teoriya i praktika nalogovykh reform»* // *Nalogi i finansovoe pravo*. 2015. №5. S. 27-30.
5. Ksenda V.M. Otsenka kachestva nalogovogo administrirovaniya i analiz rezul'tativnosti kontrol'noi raboty nalogovykh organov // *Fundamental'nye issledovaniya*. 2015. №11-7. S. 1440-1444.

6. Krylov D.V. Ekonomicheskaya otsenka organizatsii i nalogovogo administrirovaniya // Vestnik Mezhdunarodnykh nauchnykh konferentsii. Izhevsk, 2006. S. 22–25.
7. Malis N.I. Nalogovoe administrirovanie kak rezerv rosta gosudarstvennykh dokhodov // Finansovyi zhurnal. 2012. №1. S. 23.
8. Musaeva Kh.M., Sirazhudinova S. I. K voprosu o sushchnosti definitsii «nalogovyi kontrol'» i otsenke rezervov rosta nalogovykh dokhodov // Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet. 2013. №14. S. 38-45.
9. Nadtochii E.V. Vzaimodeistvie sub'ektov nalogovykh otnoshenii v khode vypolneniya obyazannosti i realizatsii prav nalogoplatel'shchikami // Nalogi i nalogooblozhenie. 2012. №5. S. 15-16.
10. Paizulaev I.R. Problemy soblyudeniya nalogovoi distsipliny i metody bor'by s ukloeniem ot nalogov // Nalogi i nalogooblozhenie. 2012. №4. S. 18.
11. Ponomarev A.I., Ignatova T.V., Bogatyrev M.A. Nalogi i nalogovoe administrirovanie v Rossiiskoi Federatsii. M., 2009. S. 123.
12. Ponomarev A.I., Nikulina S.V., Goigereev K.K. Aktual'nye problemy nalogovogo administrirovaniya. Rostov-n/D: Mini Taip, 2011. S. 5.-10.
13. Sirazhudinova S.I. Informatsionnaya pomoshch' nalogoplatel'shchiku kak sposob podderzhaniya nalogovoi distsipliny // Nalogi i nalogooblozhenie. 2013. №1. S. 68-74.
14. Federal'naya Nalogovaya sluzhba (2016). [Ofits. Sait], [http:// www.nalog.ru](http://www.nalog.ru). Data obrashcheniya 12.10.2016.
15. Chaikovskaya N.V. Teoriya i metodologiya realizatsii nalogovoi politiki gosudarstva v oblasti nalogovogo kontrolya: avtoref. dis. ... dokt. ekon. nauk. Orel, 2012. S. 12-14.
16. Shcherbinin A.T. Problemy povysheniya effektivnosti nalogovogo kontrolya // Nalogovaya politika i praktika. 2002. №3. S. 24–26.
17. Shuvalov I., Siluanov A., Mishustin M. Itogi raboty nalogovykh organov za 2015 g. https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5956804/
18. Yashina N.I., Aleksandrov E.E. Otsenka effektivnosti nalogovogo kontrolya s uchetom riska ispolneniya nalogovykh obyazatel'stv.// Izvestiya Ural'skogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta. 2016. №3(65). S. 51-55.
19. Stepanenko Yu.V. Proekt kodeksa Rossiiskoi Federatsii ob administrativnykh pravonarusheniyakh (Obshchaya chast'): pervye vpechatleniya // Finansovoe pravo i upravlenie. 2015. №2. С. 145-153. DOI: 10.7256/2310-0508.2015.2.15704.