


Министерство образования и науки РФ  
Автономная некоммерческая организация высшего образования  
Самарский университет государственного управления  
«Международный институт рынка»

«Юридический факультет»  
Кафедра «Государственного и муниципального управления и правового  
обеспечения государственной службы»  
Программа высшего образования  
Направление подготовки «Государственное и муниципальное управление»

**ДОПУСКАЕТСЯ К ЗАЩИТЕ**

Заведующий кафедрой:

к.ю.н., доцент Березовский Д.В.



(подпись)

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА БАКАЛАВРА**  
**«История развития налоговой службы России»**

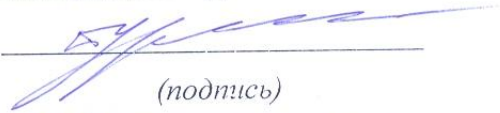
Выполнил: Аббасова Л.В., ГМУ-43



(подпись)

Научный руководитель:

к.и.н., доцент Буранок А.О.



(подпись)

оценки отлично

Самара

2017

## Оглавление

Введение .....	3
1. Истоки возникновения налоговой службы .....	7
1.1. Налоговая служба в средневековье .....	7
1.2. Налоговая служба в Российской империи .....	15
2. Налоговая служба от советского периода до нашего времени.....	25
2.1. Налоговая служба в советское и новейшее время .....	25
2.2. Современное состояние налоговой службы .....	37
Заключение.....	59
Список использованной литературы.....	62

## **Введение**

Актуальность выбранной темы вызвана тем, что к изменению налогового законодательства в последнее время уделяется много внимания. Содержание работы способствует изучению и оценке норм в части исполнений функциональных задач налоговой службы, и как следствие-привлечение внимания научных кругов и общества в целом к проблемам правового государства в России.

Вопросы выяснения места и роли органов налоговой службы в механизме российского государства на современном этапе принимают не столько теоретический, а скорее практический характер. Фундаментальные преобразования в экономической и политической жизни российского общества со всей определенностью ставят на повестку дня вопрос о необходимости коренного пересмотра роли и места властных структур как федерального, так регионального и муниципального уровней в системе жизнеобеспечения общества, особенно в экономической и социальной сфер.

В этой связи анализ места и роли органов налоговой службы в механизме современного российского государства весьма актуален и полезен, что во много объясняется тем, что Министерство Российской Федерации по налогам и сборам является федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим выработку и проведение единой государственной налоговой политики, взимание налогов и сборов, координирующим деятельность федеральных органов исполнительной власти по вопросам налогов и сборов в Российской Федерации, осуществляющим государственный контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и других обязательных платежей в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные фонды

Данная работа является изложением и анализом истории российской налоговой службы. В ней рассматривается период с этапа возникновения налоговой службы в средневековье, исследуется развитие налоговой службы в Российской империи, вплоть до современного состояния налоговой службы.

Начальная дата периода связана со стартом проведения радикальной экономической реформы в России. Заключительная дата связана с практическим завершением восстановительного периода, определяемого выходом российских налоговых органов на максимум использования созданных в предшествующие периоды (в основном — советский) производственных и интеллектуальных возможностей экономики.

Со времени возникновения государства именно налоги становятся необходимым звеном экономических отношений в рамках самых различных способов производства. Проблемы налогообложения постоянно занимали умы экономистов, философов, государственных деятелей самых разных эпох. Ф. Аквинский (1225 или 1226 - 1274) определял налоги как дозволенную форму грабежа. Ш. Монтескье (1689-1755) полагал, что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той, которую оставляют им [10].

Налоговая система возникла и развивалась вместе с государством. На самых ранних этапах цивилизации формой налогообложения можно считать жертвоприношение, которое далеко не всегда было добровольным действием, а являлось неким неписанным законом.

Налоги - обязательные, индивидуально безвозмездные платежи, взимаемые с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Понятие "налог" уходит своими корнями вглубь веков. На заре человеческой цивилизации философы трактовали налог как общественно необходимое и полезное явление, несмотря на то, что известные им налоговые формы были варварскими: военные трофеи, использование труда рабов, жертвоприношения и др. Появление налогов связано с самыми первыми общественными потребностями. По мере общественного развития налоговые формы постепенно менялись, приближаясь к их современному содержанию.

Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном цивилизованном обществе налоги — основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

Так, объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе деятельности система органов налоговой службы Российской Федерации.

Предметом исследования является структура и особенности функционирования системы органов налоговой службы в различные исторические периоды.

Целью данной работы является выявление особенностей развития налоговой службы конкретного исторического периода развития государства, выявить его черты и проанализировать существовавшую тогда систему налогообложения.

Для достижения указанной цели необходимо решение следующих задач:

1. Исследовать истоки возникновения налоговой службы в период средневековья и Российской империи.
2. Исследовать развитие налоговой службы от советского периода до новейшего времени.
3. Провести анализ современного состояния налоговой службы.

По степени разработанности данная тема относится к довольно хорошо изученной. Вопросами истории налоговых органов России и анализом российской налоговой системы занимались такие ученые как: Брингман К., Градовский А.Д., Ерошкин Н.П., Клейменова М.О., Марьяхин Г.Л., Толкушкин А.В., Фокин А.Н., Черник Д.Г. и др.

Исследования некоторых из этих ученых использованы в данной работе.

Методологическую основу дипломной работы составляют современные общенаучные и специальные методы познания. Их применение в сочетаниями с

последними достижениями философской, социологической, политологической и юридической мысли позволило выявить и проанализировать основные закономерности становления, развития и функционирования системы органов налоговой службы конкретного исторического периода развития государства.

Научная новизна дипломной работы определяется самим выбором темы работы, исследованием места и роли органов налоговой службы, их понятия, системы, функций, взаимосвязи с другими государственными органами, обоснования путей и мер их развития и совершенствования. Результаты исследования могут представлять интерес при изучении учебных дисциплин как общетеоретического, так и специального профиля, таких как банковское, финансовое, налоговое права.

Структура работы обусловлена поставленными целями и задачами исследования. Так, работа состоит из введения, двух глав, заключения, списка литературы.

Во введении раскрывается обоснование выбора темы выпускной квалификационной работы и ее актуальность, определены объект и предмет, цель и задачи исследования, сформулированы основные вопросы работы и обоснована теоретическая и практическая значимость результатов исследования.

Первая глава раскрывает истоки возникновения налоговой службы в период средневековья до становления Российской империи.

Вторая глава раскрывает развитие налоговой службы от советского периода до нашего времени, исследуется современное состояние налоговой службы и проводится анализ практики деятельности налоговых органов сегодня.

В заключении обобщаются результаты проведенного исследования, раскрывается значимость полученных выводов и авторских рекомендаций.

Приложения отображают материалы, имеющие дополнительное справочное или документально подтверждающее значение и являются необходимыми для понимания содержания выпускной квалификационной работы.

В работе использовано 36 библиографических источника, а также ресурсы сети интернет.

## **1. Истоки возникновения налоговой службы**

### **1.1. Налоговая служба в средневековье**

Финансовое устройство, относящееся к периоду средневековья, складывается во время объединения Древнерусских княжеств в Московское государство. Существующие в этот период податные отношения имели еще достаточно примитивную форму, однако со временем под воздействием внешних и внутренних политических и экономических факторов происходит их постепенное видоизменение.

Многовековой практикой налогообложения выработаны различные формы и методы контроля за сбором налогов, соблюдением налогового законодательства. Развитие и смена этих форм предопределялись развитием экономических и правовых институтов. Сбор налогов вначале осуществлялся лично князьями, стоящих во главе дружины. В древнерусских княжествах пополнение казны происходило с помощью взимания дани, которая была, по существу, одним из первых прямых налогов. Дань обычно взималась «полюдьем» при объезде подвластных территорий князем или княжеской дружиной.

Однако, личное участие правителя в сборе налогов, во-первых, отвлекало его от других государственных дел и, во-вторых, было небезопасным: так, неумеренность в сборе дани с древлян привела к смерти князя Игоря.

Князь Олег Вещий (умер в 912 году), объединивший вокруг Киева в результате походов земли кривичей, северян, вятичей, тиверцев и др., кроме уплаты дани, обязал покоренные племена поставлять ему воинов. Размер дани был постоянным источником внутригосударственных конфликтов [10].

Можно найти упоминание о том, что функции сбора налогов поручаются специально назначаемым органам или чиновникам [6].

Первоначально эти органы не были упорядоченной системой, сборщики налогов имели различный статус и полномочия, назначались произвольно, часто сочетали выполнение налоговых функций с иными государственными или общественными обязанностями. В отсутствие постоянных налоговых учреждений

взимание платежей было иррегулярным и проводилось по личному поручению правителя.

Во многих государствах сбор всех или некоторых видов налогов поручался местным вождям или князьям.

Золотая Орда собирала дань с подвластных земель сначала с помощью приближенных хана — баскаков, впоследствии эту миссию поручил местным князьям: так, русские удельные князья собирали дань на своей территории, а затем передавали ее великому князю для отправления в Орду.

Использовались различные единицы обложения. Среди них можно выделить три разряда:

- выти, обжи, луки;
- местные сошки различных размеров;
- большая (московская) соха.

Функции сбора подати иногда выполнялись даже священнослужителями.

Другим и значительно более распространенным способом взимания налоговых пошлин на ранних этапах развития большинства государств было использование откупщиков. В Византийской империи сборщики налоговой пошлины назначались на определенное время, в течение которого им отдавались на откуп налоговые поступления отдельного округа [21].

Царские судебники 1497 г. и 1550 г. можно определить как акты, регулирующие процедурные вопросы. В то же время в судебнике 1550 г. впервые на законодательном уровне была запрещена выдача так называемых тарханных грамот. Под тарханными грамотами подразумевались жалованные грамоты, которые освобождали не только от отдельных мелких повинностей, но и от ряда основных податей, таких как дань, ямские деньги, тамга. Как следует из исторических источников выдача тарханных не прекратилось.

Важнейшим сводом законов Российского государства, регулирующих податные отношения, стало Соборное уложение 1649 года. В нем нашли отражение вопросы регулирования финансовых (налоговых) отношений, вопросы



собственности, суда, оборот земли, а также было окончательно закреплено крепостное право, с отменой урочных лет. Большой интерес представляют такие главы уложения, как 11, 16, 18, 19, 20. [16].

Учитывая рост государственных расходов, в Соборном уложении была закреплена идея вовлечения в тягло все более широких слоев населения: «иные, какие ни будь вольные люди, или чьи ни будь, а торговыми они всякими промыслами промышляют, а ни в каком тягле они не написаны и государевых податей не платят, и служб не служат, и изделий не делают, и тех всех... взяти в тягло, чтобы такие люди нигде в избытках не были» [10].

Использование для пополнения казны органов местного самоуправления и откупщиков характерно для многих государств, в период их становления, развития, укрепления центральной власти. В отсутствие развитой системы государственных органов и отлаженного механизма их взаимодействия такой способ взимания налоговых платежей зачастую был единственно возможным. Государство при этом экономило огромные средства, избавляясь от расходов на содержание собственных чиновников, и гарантировало себе поступление твердой, платившейся вперед суммы налогов.

Кроме того, основанное на личной заинтересованности откупщиков их использование было во многих случаях гораздо эффективнее, нежели работа государственного аппарата.

Но, конечно, оба изложенных способа имели и множество недостатков. Общинные органы, игравшие большую роль в определении размеров налогов и их взимании, полностью подчинялись местной правящей верхушке, которая пыталась переложить налоговое бремя на низшие слои населения, и государство не всегда могло это вовремя обнаружить и этому воспрепятствовать. Злоупотребления местных чиновников нередко оставались безнаказанными и вследствие сословной солидарности.

Главные откупщики, просто откупщики и подчинявшийся им персонал — все они стремились не остаться внакладе, и не составляет труда представить себе, как безжалостно и произвольно на практике взимали налоги. Злоупотреблениям

откупщиков в немалой степени способствовало и отсутствие в те времена должного учета налогоплательщиков и точного порядка расчета их налоговых сборов.

Все это, разумеется, совершенно не отвечало интересам публичной власти, поэтому практически в каждом государстве существовали специальные государственные органы или чиновники, функции которых были аналогичны функциям современных налоговых органов: контроль за сбором налогов откупщиками и должностными лицами на местах, взимание отдельных налогов, исчисление сумм платежей применительно к каждому налогоплательщику или группам налогоплательщиков и т.д.

В древнерусских княжествах косвенные налоги (сборы за право торговли, за перевоз через реку и т.п.) собирались специально назначенными людьми, которых называли осьменниками, таможенниками, мытниками, пошлинниками и др.

К XIV в. складывается система кормлений: как вознаграждение за хорошую службу княжеские слуги получали права на управление той или иной территорией. Первоначально эти права сводились к сбору доходов и судопроизводству от имени князя. Доходы и пошлины собирались холопами, пошлинниками, тиунами, назначенными кормленщиком. Содержание кормленщика и всех его чиновников возлагалось на население соответствующей территории.

С конца XIV в. произвол наместников, вызывавший недовольство населения, ограничивается уставными грамотами. Наместники получают указания, как и с кого, собирать доходы, а населению предоставляется право челобитья, т.е. обжалования злоупотреблений кормленщиков. Сборы постепенно утрачивают характер личных доходов наместника и становятся государственным налогом.

Объединение русских земель к концу XV в. не повлекло создания единой и стройной системы управления государственными финансами.

Большую часть прямых налогов собирал Приказ большого прихода, но наряду с ним существовали и приказы, специализировавшиеся на сборе определенных видов налогов, а также местные приказы, которые собирали налоги с подведомственных им территорий, причем территории делились не только по географическим, но и по иным основаниям. Косвенные налоги взимались в форме

торговых и судебных пошлин. Особое распространение получил так называемый мыт – пошлина, взимаемая при провозе товаров через заставы у городов и крупных селений. Политическое объединение русских земель относится к концу XV в. Однако стройной системы управления государственными финансами не существовало еще долго.

Также обложением населения занимались территориальные приказы: в первую очередь Новгородская, Галичская, Устюжская, Владимирская, Костромская чети, которые выполняли функции приходных касс; Казанский и Сибирский приказы, взимающие ясак с населения Поволжья и Сибири; Приказ большого двorca, облагавший налогом царские земли; Приказ большой казны, куда направлялись сборы с городских промыслов; Печатный приказ, взимающий пошлину за скрепление актов государевой печатью; Казенный патриарший приказ, ведающий налогообложением церковных и монастырских земель. Помимо перечисленных налоги собирали Стрелецкий, Посольский, Ямской приказы.

В силу этого финансовая система России в XV — XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутанна. Несколько упорядочена она была в царствование Алексея Михайловича (1629—1676), создавшего в 1655 г. «Счетный приказ». Проверка финансовой деятельности приказов, анализ приходных и расходных книг позволили довольно точно определить бюджет государства. В 1680 г. доходы составляли 1203367 руб. Из них за счет прямых налогов обеспечено поступление 529481,5 руб., или 44% всех доходов, за счет косвенных налогов — 641394,6 руб., или 53,3%. Остальную сумму (2,7%) дали чрезвычайные сборы и прочие доходы. Расходы составили 1 125 323 руб. [25].

Таким образом, до 17 века в России сбором налогов занимались русские князья, баскаки (во времена Золотой Орды), откупщики (в основном хорезмские и хивинские купцы), «осьменики» (Киевская Русь), «таможники» и их помощники «мытники».

Эта сложная и запутанная система органов, занимавшихся сбором налогов, была несколько упорядочена в 1655 г. созданием Счетного приказа, а затем

реформой 1679—1681 гг., когда во главе финансовых учреждений Российского государства был поставлен Приказ Большой казны.

Так, в 17 веке с образованием централизованного Русского государства формируется система приказов, выполняющих функции налоговых органов:

1. Приказ большого прихода (занимающийся сбором прямых налогов) - центральное финансовое учреждение России XVI—XVII вв. Сложился в 1554—55. Ведал сбором с населения значительной части государства ямских денег, доходов с лавок, гостиных дворов, погребов, перевозов и других доходов, наблюдал за правильностью мер и весов на всей территории государства. С 1620-х в результате создания ряда других финансовых приказов функции Приказа Большого прихода значительно сужались. Основной статьёй собираемого им дохода становится таможенная пошлина. В 1680 Приказ Большого прихода был соединен с Приказом Большой казны, к которому перешел сбор денег с таможен. В ведении Приказа Большого прихода остались лишь некоторые сборы с торговли населения (оброк с лавок и др.). В 1690-х объединялся с четвертными приказами. Был ликвидирован в 1699, когда его функции перешли к Бурмистрской палате [10].

2. Приказ большого дворца (ведающий сбором налогов с царских земель) — орган управления царства Русского (приказ), который закупал товары, продовольствие, ведал доходами и расходами царского двора. Упоминается в записных книгах с 1627 года по 1709 годы. В 1679 году в его состав был включён Хлебный приказ. В XIX веке сходные функции выполняло Министерство императорского двора. Во главе приказа стоял дворецкий с путём, также именуемый «боярин и дворецкий». Первым этот боярский чин носил Матвей Сабуров (ум. 1465), одним из последних — Богдан Хитрово. В подчинении боярина и дворецкого состояли все придворные служители. Боярин и дворецкий управлял Приказом Большого дворца, был главным судьёй, имел право выбирать себе подчинённых. Боярин и дворецкий распоряжался землями, с которых Большой дворец получал

доходы. В удельных княжествах были свои бояре и дворецкие. Иван IV подчинил их московскому боярину и дворецкому. Их должности писались по названию княжества, например, Новгородский боярин и дворецкий. Эти должности существовали до Михаила Фёдоровича. При нём княжеские дворцы были объединены с московским Большим дворцом. При Алексее Михайловиче Московский Большой дворец был ликвидирован, должность боярина и дворецкого заменена на кравчего [6].

Приказ Большого Дворца делился на малые деловые дворцы:

- Сытный (распоряжался напитками)
- Кормовой (распоряжался продовольствием)
- Хлебный.
- Житейный.

3. Приказ большой казны (собирающий налоги с городских промыслов) - центральное финансовое учреждение России XVII — н. XVIII в. Создан в 1621—22 по инициативе патриарха Филарета для руководства государственным хозяйством. В его ведении находились казенная промышленность, торговля и торговое население (гости, торговые люди гостиной и суконной сотен). В 1625—26 Приказу Большой казны был подчинен Денежный двор. К работе Приказа Большой казны привлекались торговые люди, из числа которых вышло большинство его дьяков. В 1670—77 Приказ Большой казны объединяется общим руководством с группой других финансовых приказов. В 1680 благодаря реформе финансового управления функции Приказа Большой казны значительно расширились. С ним были соединены приказы: Приказ Большого прихода и Приказ новой четверти; в его компетенцию включается сбор таможенных пошлин, питейных, данных и оброчных денег, неокладных доходов, натуральных сборов и других доходов. Ему же был передан контроль над бюджетом местных учреждений. Однако реформа внесла затруднение в работу четвертных приказов, которым в 1683—84 было возвращено большинство их прежних доходов, кроме таможенных и

питейных сборов. Приказ Большой казны был ликвидирован в 1718 г. [6]

4. Печатный приказ (занимается сбором пошлины за скрепление актов государственной печатью) - учреждение, удостоверявшее в Московской Руси правительственные акты и ведавшее сбором поступавших со всего государства печатных пошлин. Во главе его стоял печатник, один из древнейших чинов княжеского двора, писавшийся непосредственно после ловчего и сокольничего [16].

5. Казенный патриарший приказ (собирающий налоги с церковных и монастырских земель) – центральное учреждение Московской патриархии в 17 — начале 18 вв. Дворцовый П. п. (1620-1726), ведал патриаршими вотчинами и хозяйством, в 1701 передан в ведение Монастырского приказа, в 1721 — Синода, в 1726 соединен с Коллегией экономии. Казенный П. п. (1617/18- 1726), ведал сбором налогов, пошлин и др., в 1701 передан в ведение Монастырского приказа, в 1721 — Синода, в 1726 соединен с Коллегией экономии. Судный приказ, или Патриарший разряд (начало 17 в.-1700), ведал назначением духовенства на должности. Церковных дел П.п. (1674-90), ведал надзором за благочинием в церквях и поведением духовенства. Осуществляли судебную функцию по делам о преступлениях против веры, ведали сборами с раскольников [10].

б. Кроме того отдельные функции в области налогообложения выполняли:

а) Стрелецкий (приказ Надворной пехоты, 1571—1701 (реорганизован в приказ Земских дел); ведал стрелецкими полками, в 1672—83 — также сбором стрелецкого хлеба и стрелецких денег).

б) Посольский (1549—1720; ведал сношениями с иностранными посольствами).

в) Ямской (1550—1723; ведал организацией ямского дела) приказы [6].

В целях упрощения этой системы в 1655 году был создан Счетный приказ, в компетенцию которого входил контроль за финансовой деятельностью других приказов, анализ приходных и расходных книг, что позволило определить структуру государственного бюджета того периода [10].

Таким образом, в 16-17 веках налогообложение на Руси было упорядочено и приведено в систему. Налоги становятся основным источником бюджета. Были созданы специальные органы, в компетенцию которых входил контроль за фискальной деятельностью приказов, за выполнением доходной части бюджета.

Приказы являлись органами центрального управления в России с XVI по XVIII в.в. Их наименование произошло от термина «приказ», употребляемого в смысле особого поручения; применительно к учреждениям этот термин вошел в обращение с 1560-х.

Основанием приказной системы управления явилось одной из сторон процесса формирования налоговой системой Российского централизованного государства и было вызвано усложнением задач, стоявших перед молодой самодержавной монархией. В отличие от временных «путей» (формы управления периода феодальной раздробленности) приказы были постоянно действующими учреждениями.

Каждый приказ был организационно оформлен, ведал определенным кругом вопросов, имел самостоятельный штат. Но приказная система представляла собой только первичный этап централизации государственного аппарата. Она не имела стройного внутреннего единства и четкого разграничения функций между отдельными учреждениями; для многих приказов было характерно совмещение судебных, административных и финансовых функций, а также соединение функционального управления с территориальным.

## **1.2. Налоговая служба в Российской империи**

Для того, чтобы лучше понять систему налогового законодательства и деятельность налоговой службы периода империи, необходимо рассмотреть весь

процесс эволюции соответствующих норм. Чему посвящен первый параграф исследования. Свидетельства о том, что на Руси взимались налоги, доходят до нас начиная с IX в. Но в те времена налогообложение регулировалось не законодательными актами, а нормами обычного права, а также устанавливалось волей князей.

В начале XVIII в. в налоговых органах не было единого центра, и губернские учреждения получили обширные полномочия по сбору налогов.

Период правления Петра I (1672-1725) сыграл особую роль в становлении и развитии налоговых отношений государства Российского. Коренное реформирование финансовой системы России Петром I заключалось в изменении самого принципа формирования доходов государственного бюджета.

Как отмечает Д.Г. Черник: «ранее существующая финансовая система Руси ориентировалась на увеличение налогов по мере возникновения и возрастания потребностей указаны без учета реального экономического положения государства. Петр I предпринял усилия для подъема производительных сил, видя в этом необходимые условия укрепления финансового положения» [34, с. 21-22].

Петр I, по инициативе которого произошла реорганизация налоговых пошлин, считал, что такое устройство прекратит дробление губернских податных учреждений и облегчит личное наблюдение его доверенных лиц за взиманием налоговых платежей.

22 февраля 1711 года основан Правительствующий сенат, без согласия которого никакие налоги и сборы не вводились.

Одной из самых важных функций Сената стала его работа с казной. Именно департаменты сверяли бюджет, а также сообщали верховной власти о недоимках и недостатке денег. Кроме того, Сенат был поставлен над министерствами в решении межведомственных споров об имуществе. Этот государственный орган регулировал внутреннюю торговлю, назначал мировых судей. Сенаторы вели гербовник империи (для этого даже был создан специальный департамент) [19].

В течение всего 18 века Сенат являлся высшей наблюдательной инстанцией за финансовыми учреждениями.



Учреждаются финансовые коллегии: Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Ревизион-коллегия.

Они представляли собой государственные органы отраслевого управления, за которыми закреплялись определённые полномочия.

Но наряду с чисто налоговыми функциями камер-коллегия выполняла и иные задачи, как связанные, так и не связанные с взиманием налоговых сборов: составление переписных книг, сбор сведений по вопросам земледелия, состояния и строительства дорог и т.д. К тому же очень скоро сбор ряда налогов перешел в компетенцию других ведомств, например: монетной и горной регалии — к Берг-коллегии, а подушной подати — к Военной коллегии.

В последние годы существования камер-коллегия все более теряла значение общегосударственного налогового органа и, в конце концов, превратилась в контору по винному откупу.

В 1780 г. учреждена экспедиция о государственных доходах, которая, однако, никогда не имела значения самостоятельного ведомства, а подчинялась канцелярии генерал-прокурора.

В 1802 г. согласно Манифесту «Об учреждении министерств» было создано Министерство финансов, занявшее ведущее место в системе центральных органов финансового управления 19 века. Оно представляло собой государственное учреждение, в компетенцию которого входили исключительно вопросы финансов, т.е. являлось органом специальной финансовой компетенции.

В его компетенцию входило ведение всех государственных доходов, в том числе и система налогообложения. В связи с выполнением этой функции Министерство финансов устанавливало суммы поступлений для различных налогов. На него возлагалась также обязанность разрешать все спорные вопросы по налогообложению.

При этом споры могли возникнуть в форме претензий как со стороны налогоплательщика к государственным органам, так и между различными государственными учреждениями, подведомственными Министерству финансов.

Министерство должно было оказывать помощь нижестоящим финансовым органам. Первоначально оно состояло из четырех департаментов: государственных имуществ, горных и соляных дел, внешней торговли, разных податей и сборов.

В 1817 г. было учреждено отделение для питейного сбора – акциза на право торговли спиртными напитками; в 1819 г. образовался департамент мануфактур и внутренней торговли; в 1821 г. – департамент государственного казначейства [12].

Несмотря на образование министерств, продолжали функционировать и коллегии. Юридически они вошли в состав министерств в качестве подразделений (та же Берг-коллегия), но фактически четкий порядок взаимоотношений между коллегиями и министерствами отсутствовал.

Департамент податей и сборов образован 25 июня 1811 г., как главная структурная часть Министерства финансов по управлению податным делом, сборами и повинностями. При учреждении в состав департамента вошли: состоящая в ведомстве государственного казначея часть по исчислению всех состояний, платящих подати, экспедиция по питейным сборам Департамента министра финансов, Казначейство заготовления гербовой бумаги.

Департамент заведовал взиманием подушной и оброчной податей с крестьян разных категории, цеховых, мещан, купцов, иностранных ремесленников, “вольных сословий” в городах и селениях и свободных хлебопашцев, представителей нерусских народностей Сибири, Поволжья, греков, армян, цыган и др., записью и исключением из оклада, причислением разных лиц к отдельным семействам, крестьянским и мещанским обществам других губернии; проведение реформы по отмене подушной подати с мещан и замене ее налогом с недвижимого имущества в городах, посадах и местечках 01.01.1863 г.

Департамент финансов осуществлял:

- заведование проведением 8, 9, 10 переписей в России и отдельных районах — ревизской частью (I отделение, 1 стол);
- заведование гильдейским (с 14.11.1824) и промысловым обложением:

– взимание процентного налога с купеческих капиталов и гильдейского сборов с купцов, мещан, торгующих крестьян, владельцев предприятий, мастеров, ремесленников, иностранцев;

– рассмотрение дел о торговых льготах купечеству отдельных городов и национальностей, о причислении отдельных лиц к купечеству других городов, к купеческим семьям и капиталам и оставлении при одном капитале членов семьи; дел, присылаемых из Сената — о правах лиц торгового сословия на звание почетного гражданина и связанные с этими званиями льготы (I отделение, 2 стол);

– наблюдение за взиманием городских повинностей и сборов и распределением расходов из городских средств на содержание полиции, строительство мостов и пр.;

– управление земской частью (до 12.07.1854, передано в Департамент финансов государственного казначейства): рассмотрение смет и раскладок земских сборов и повинностей, составляемых губернскими учреждениями по особым правилам и формам, разработанным Министерством финансов (с 1824), и передача их на законодательное утверждение через министра финансов (с 14.06.1816), утверждение расходов из средств земского сбора и вспомогательного земского капитала (с 17.11.1833) по несению повинностей: почтовой, дорожной, воинской, ссыльно-этапной, на содержание местного управления, арестантских рот, земской полиции и пр., и вообще отчетности по земским расходам по положению 11.12.1823 г.;

– заведование вспомогательным земским сбором и шоссейными займами (с 17.11.1833);

– надзор за ведением делопроизводства в казенных палатах по земским сборам и городским доходам и расходам; с 13.07.1851 г. по правилам о новом устройстве земских повинностей — сосредоточение всего делопроизводства о земских повинностях;

– ведение делопроизводства по Совещательному присутствию 4 министров (внутренних дел, финансов, государственных имуществ и уделов) по делам о земских повинностях, занимавшемуся отнесением расходов из земских сборов, не принадлежавших к земским повинностям, и рассмотрением проектов земских смет, до внесения их в Государственный совет [14].

Департамент финансов осуществлял также заведование взиманием прочих налогов и сборов:

а) рекрутских налогов и по несению рекрутской повинности (с 1831) (I отделение, 2 и 3 столы);

б) процентного налога с имений в западных губерниях (I отделение, 2 стол) с внутреннего судоходства (1811–18.12.1823),

в) с 18.09.1847 г. — 1/4% сбором с грузов, отправляемых на судах и плотах (I отделение, 2 стол);

г) ластовых налогов, межевых (1 отделение, 2 стол), гербовых, шоссейных (с 18.11.1834), различных штрафов: апелляционных, с крестьян — за отсутствие паспортов;

д) с обществ — налог за укрывательство бродяг и беглых, за отлучку членов, находящихся под судом; за незаконное владение крепостными;

е) налогов за проживание без видов на жительство, за отсутствие приказчиных свидетельств и др. нарушения правил торговли;

ж) за неразработку золотых приисков при поданных заявках на них;

з) за проплыль по рекам без сплавных билетов;

и) а также решение всех дел, касающихся штрафов, передаваемых из других ведомств (например, из Министерства государственных имуществ — за самовольную порубку леса крестьянами) [15].

Департамент финансов осуществлял управление питейной частью — питейными откупали, сборами и акцизом, в т.ч. дела о курении, заготовлении и продаже вина по губерниям, об отдаче откупов в оброчное содержание и

составлении ежегодных откупных условий, о недоимках, залогах и льготах по питейным откупам, об отчислении средств от питейных доходов в пользу городов; проведение реформ:

- 02.04.1817 г. — ведение казенной продажи нитей в 29 губерниях;
- 14.07.1826 г. — переход от казенного управления питейными сборами к прежней откупной системе;
- 12.01.1845 г. — 04.07.1861 г. — введение акцизной системы, в качестве переходной меры законами 12.01.1845 г. и 29.09.1846 г. — замена откупной системы акцизно откупным комиссионерством.

На департамент было возложено также управление казенными и частными винокуренными заводами (VI Отделение, 1,2 столы); заведование акцизом с табака и свеклосахарного производства (05.03.1848–1859) — III отделение, 2 стол; бывшее VI отделение (специальное по акцизам с табака и сахара).

Департамент заведовал взиманием разного рода пошлин и сборов с имущественных актов и делопроизводственных бумаг и документов (прошений, удостоверение, паспортов, аттестатов) — пошлины гербовые, актовые, крепостные, паспортные, по производству в чины, с подорожных, с маклерских и нотариальных книг — IV Отделение; V Отделение (1830–1840).

Департамент вел заготовление гербовой бумаги всех родов для производства дел, векселей, заемных писем и т. п.; рассылку и продажу бумаги.

На департамент было возложено также ведение счетной отчетности по сборам:

- ревизия ведомостей казенных палат и составление смет доходов по ведомству Департамента (I отделение, счетный стол);
- ведение книг, счетов и ведомостей по окладным сборам, кроме Государственной окладной книги (VII Счетное отделение, I стол);
- бухгалтерия и контроль по неокладным сборам (VII отделение, 2 стол); бухгалтерия и контроль по питейным сборам в 29 «великороссийских губерниях» (VII отделение, 3 стол);

- бухгалтерия и контроль по питейным и откупным доходам в западных, малороссийских, новороссийских, остзейских и сибирских губерниях (VII отделение, 4 стол);
- проверка спиртометров (Экспедиция для проверки спиртометров — с 22.01.1862).

15.04.1863 г. департамент был упразднен в связи с разделением управления прямыми и косвенными налогами [15].

Дела и функции департамента были переданы вновь учрежденным в составе Министерства финансов Департаменту окладных сборов и Департаменту неокладных сборов.

Организационное устройство Министерства финансов изменилось после распространения на него принципов «Общего учреждения министерств».

Аппарат министерства состоял из министра, канцелярии совета и шести департаментов. Министром финансов с 1810 по 1823 г. был граф А.Д. Гурьев. Податным делом по взиманию прямых и косвенных налогов, а также повинностями населения заведовал департамент разных податей и сборов. Со времен восьмой ревизии (1833 г.) на этот департамент возлагалось общее руководство по проведению переписей тяглого населения [19].

Департамент государственных имуществ управлял государственными крестьянами и государственными имуществами, направляя свои усилия на извлечение наибольших доходов.

Те же задачи преследовал и департамент горных и соляных дел. Этот департамент заведовал горными заводами, Монетным двором, соляными промыслами и приписанными к ним рабочими, а также осуществлял надзор за частной промышленностью. При нем находились Горный институт (основанный в 1773 г.), а с 1825 г. Горный ученый комитет и редакция «Горного журнала».

В 1819 г. из Министерства внутренних дел в Министерство финансов был передан департамент мануфактур и внутренней торговли, а в 1821 г. в состав Министерства финансов включено ранее самостоятельное Государственное казначейство, составлявшее отныне департамент государственного казначейства.

Вопросы налогообложения решались на местах казенными палатами, которые подчинялись министерству финансов; с 1885 г. в их штате появились должности податных инспекторов. Функции податных инспекторов заключались в том, чтобы осуществлять контроль за правильным взиманием налогов на своих участках и в руководстве деятельностью уездных податных присутствий.

Несмотря на то, что в России в 1902 г. было уже 500 таких присутствий, назначение на должность и распределение по губерниям выполнял лично министр финансов.

Особенность экономической системы России, с эпохи средневековья до сегодняшнего дня, - наличие огромного массива государственного имущества. Его возникновение стало результатом колонизации земель, оформления крепостного права и складывания системы государственного капитализма, связанного с необходимостью модернизации страны по западноевропейскому образцу.

Такой объем государственного имущества не мог не поставить, рано или поздно, вопрос об эффективности его использования, что напрямую связано с эффективностью управления. Но при этом явно прослеживается двойственное отношение к государственной собственности. С одной стороны, она - один из важнейших финансовых и политических инструментов, с другой - способ решения конкретных социально-экономических задач. В зависимости от того, какое из двух направлений возобладает в государственной политике и определяется отношение к государственному имуществу как объекту управления [16].

По этому, необходимо констатировать: чаще всего доминирует второе направление, и государство, в ущерб себе, посредством государственной собственности решает текущие задачи, используя ее только как механизм, задающий определенную направленность развития общественной системы в краткосрочном периоде.

С начала XIX в. для Российской империи главным вопросом общественной жизни становится вопрос о крепостном праве. Крепостное право, как стержень социально-экономической и политической системы государства, к XIX в. являлось мощным сдерживающим фактором развития страны. Верховная власть осознавала

назревшую проблему крепостничества, предпринимались неоднократные попытки подступиться к ее разрешению.

В ходе одной из попыток и возникает еще одно высшее государственное учреждение - Министерство финансов, представлявшее собой довольно оригинальное образование на всем протяжении своего существования.

На примере Министерства финансов имуществ можно довольно точно охарактеризовать отношение государства к своей собственности. Оценить его действия, как синтез экономических и политических мероприятий власти по управлению государственным имуществом, с доминированием одной из названных тенденций, непосредственно сказывающейся на результатах управления[15].

Сформулированная проблема остается актуальной и для современной России, система управления которой практически полностью повторяет как достоинства, так и недостатки системы управления России дореволюционной, что особенно показательно на примере управления государственными налогами.

Кроме того, следует указать на серьезные различия экономического и исторического подходов при изучении проблем налогов и сборов вообще.

Кроме качественного изменения экономической политики изменение финансовой системы было вызвано необходимостью роста государственных расходов, и в первую очередь военных. Огромную роль в изменении финансовой системы сыграли реорганизации административного деления страны и системы государственных органов. Окончательное формирование финансовой системы России относится к первой половине 19 века.

Постоянные войны за расширение и укрепление границ требовали увеличения притока финансовых ресурсов. В целях обеспечения денежных сборов в казну вводятся различные дополнительные налоги: рекрутский, корабельный, драгунский и т.д.

Таким образом, результатом всех этих мероприятий стала отлаженная система финансовых поступлений. Накануне Первой мировой войны Россия занимала достаточно прочное финансовое положение в мире.



## **2. Налоговая служба от советского периода до нашего времени**

### **2.1. Налоговая служба в советское и новейшее время**

Для упорядочения работы по раскладке, учету и взиманию основных видов налогов в конце XIX – начале XX веков в России стали создаваться присутствия по различным видам налогообложения — коллегиальные органы управления: губернские и уездные податные раскладочные присутствия. После упразднения губернского податного присутствия его функции были переданы самой казенной палате и специальным присутствиям по основным налогам: присутствию по налогу с недвижимых имуществ, присутствию по квартальному налогу и присутствию по государственному промысловому налогу, возглавляемому губернатором лично. Членами этого присутствия являлись также управляющий казенной палатой, вице-губернатор, прокурор, председательствующий окружного (губернского) суда, управляющий акцизным управлением. Раскладочные присутствия в уезде, возглавляемые податным инспектором участка, сохранились вплоть до 1917 г.

Становление российской налоговой системы продолжалось своим чередом вплоть до революционных событий 1917 года. В дореволюционной России основными были следующие налоги: акцизы на соль, спички, керосин, сахар, табак; таможенные пошлины; промысловый налог; алкогольные акцизы и др. [20].

После революции 1917 года основным доходом молодого Советского государства выступили эмиссия денег, контрибуции и продразверстка, поэтому первые советские налоги не имели большого фискального значения и носили ярко выраженный характер классовой борьбы.

Февральская буржуазно-демократическая революция 1917 г. не внесла серьезных изменений в систему и структуру налоговых органов. Радикальные перемены начались только в конце 1918 г. Из инструмента финансовой политики и регулятора рыночных отношений налоги были превращены в орудие классовой борьбы, средство экономического подавления не только «капиталистов и помещиков», но и большого количества людей, относящихся, как сейчас принято говорить, к среднему классу.

С первых дней существования пролетарского государства экономическая политика была направлена на выживание хозяйственного механизма экономической подьём страны. Экономическая программа большевистской партии, принятая в предреволюционный период, предусматривала, в частности, следующие требования:

- установление прогрессивного подоходного налога;
- отмену косвенных налогов на предметы первой необходимости;
- установление высоких налогов на предметы роскоши.

До прихода к власти Российская социал-демократическая рабочая партия (большевиков) (РСДРП(б)) предполагала провести следующие основные мероприятия в сфере налогообложения: введение поимущественного и прогрессивно-подоходного налогов, отмену косвенных налогов на предметы первой необходимости и установление высоких косвенных налогов на предметы роскоши, однако финансовый кризис, усилившийся после октября 1917 г., не позволил осуществить эти преобразования. Основным источником доходов бюджета становится эмиссия бумажных денег, а также осуществление на уровне местных органов власти контрибуций, т.е. принудительных денежных или натуральных поборов.

8 ноября (26 октября) 1917 г. в составе наркоматов учреждается Народный комиссариат финансов (Наркомфин).

В 1918 г. наркомом финансов РСФСР назначается В.Р. Менжинский (член КПСС с 1902 года, юрист, участник революции 1905-1907, в 1919 нарком РКИ УССР) [25].

Народный комиссариат (наркомат) в Советском государстве в 1917—1946 гг. — центральный орган государственного управления отдельной сферой деятельности или отдельной отраслью народного хозяйства. Возглавлялся народным комиссаром (наркомом). Впервые были созданы в октябре 1917 г. II съездом Советов. В 1946 г. все народные комиссариаты СССР, союзных и автономных республик были преобразованы в министерства.

Одним из первых налоговых мероприятий после Октябрьской революции является Декрет Совета Народных Комиссаров (Совнарком, СНК) от 24 ноября (7

декабря) 1917 г. о взимании прямых налогов, устанавливавший налог на прирост прибылей с торговых и промышленных предприятий и доходов от личных промыслов. Декретом предусматривались твердые сроки уплаты налога и жесткие санкции за просрочку платежей или неуплату налога. Декретом Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета (ВЦИК) и Совета Народных Комиссаров от 30 октября 1918 г. вводится единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог, дополнявший собой систему регулярных прямых налогов. Налог был введен с целью «изъять у паразитических и контрреволюционных элементов денежные средства и обратить их на неотложные нужды революционного строительства и оборону страны». Этот налог взимался по раскладочной системе: общая сумма налога раскладывалась по губерниям, городам, уездам и волостям, а затем — по плательщикам. Согласно декрету эта раскладка должна была «производиться таким образом, чтобы всей своей тяжестью налог пал бы на богатую часть городского населения и богатых крестьян» [20].

Городская и деревенская беднота полностью освобождалась от уплаты налога, средние слои населения облагались по невысоким ставкам. В сельской местности волостные Советы определяли размер налога для отдельных хозяйств совместно с комитетами бедноты против кулачества. Чрезвычайный налог дал вместо десяти всего около 1,5 млрд. руб.

Совет Народных Комиссаров 31 октября 1918 г. принял Декрет об организации финансовых отделов губернских и уездных комитетов Советов рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов. Этим декретом было утверждено Положение об организации финансовых отделов губернских и уездных исполкомов и одновременно упразднены казенные палаты, акцизные управления и финансовые органы местных самоуправлений. Губернский финансовый отдел состоял из подотделов: сметно-кассового, прямых налогов и пошлин, косвенных налогов и секретариата. Финотдел уездного исполкома делился на два подотдела: сметно-кассовый и налоговый.

Деятельность налоговых органов (финотделов) продолжалась и в годы Гражданской войны. Например, по постановлению Совета Народных Комиссаров от

26 ноября 1918 г. в виде вознаграждения за изобретение в области артиллерии (сущность его заключалась в изыскании способов орудийной стрельбы на дальние расстояния и в усилении начальной скорости движения снарядов) военному инженеру Е.А. Беркалову была выплачена премия в размере 50 тыс. руб. Финотдел Пороховского районного Совета депутатов Петрограда назначил взимание с этой суммы в качестве чрезвычайного налога 40 тыс. руб. Изобретатель обратился к председателю Совета Народных Комиссаров В.И. Ленину с жалобой. По рассмотрении жалобы В.И. Ленин направил в Пороховской районный Совет депутатов телеграмму следующего содержания:

«Разъясните вашему финотделу недопустимость взыскания чрезвычайного налога с полученной Беркаловым от Совета Народных Комиссаров особой премии 50 000 рублей за выдающееся изобретение.

Декрет, освобождающий подобные премии от обложения, принят Советом Народных Комиссаров и публикуется» [9].

В 1918—1919 гг. регулярно ставился вопрос об уменьшении чрезвычайного революционного налога с крестьян, имеющих средний и ниже среднего достаток.

9 апреля 1919 г. на заседании ВЦИК был принят Декрет «О льготах крестьянам-середнякам в отношении взыскания единовременного чрезвычайного революционного налога» (Декрет опубликован в «Известиях ВЦИК» 10 апреля 1919 г.) [25].

На заседаниях Совета Народных Комиссаров 3 и 30 ноября, а также 18 декабря 1920 г. обсуждается вопрос об отмене денежных налогов. 3 ноября 1920 г. по этому вопросу Совет Народных Комиссаров создает комиссию в составе СЕ. Чуцкаева (председатель), Н.И. Бухарина, Н.Н. Крестинского (член КПСС с 1903, с 1918 нарком финансов РСФСР), Д.И. Курского, С.П. Середы, Ф.Ф. Сыромолотова, О.Ю. Шмидта (впоследствии комиссия была дополнена М.Ф. Владимирским и А.Д. Цюрупой) [24].

30 ноября 1920 г. Совет Народных Комиссаров принимает написанное В.И. Лениным постановление о прямых налогах (проект постановления Совета Народных Комиссаров о прямых налогах, в котором предлагается рассмотрение вопросов о

возможности отмены местных денежных налогов и проведение одновременно как отмены денежных налогов, так и превращения продразверстки в натуральный налог).

В начале 20-х гг. налоги взимались различными органами — наркоматами продовольствия, финансов, труда и др. В период нэпа централизованное управление налогами и госдоходами осуществлялось Народным комиссариатом финансов (Наркомфином), на местах — финансовыми инспекторами, их помощниками и финансовыми агентами.

Как народный комиссариат Союза Наркомфин уполномочен «на общее руководство деятельностью подведомственных ему органов, надзор за ними, принятие в установленном порядке мер к немедленному устранению неправильных действий, разработку проектов декретов и постановлений и внесение их в законодательные органы, издание, в пределах своей компетенции, постановлений, инструкций, циркуляров, приказов и т. п., разработку смет и штатов, рассмотрение жалоб (в пределах своей компетенции)» [24].

Особенно важное значение имеют нормативные полномочия Народного Комиссариата Финансов Союза, который не только оказывает содействие законодательной власти путем детальной разработки финансовых и налоговых законопроектов, но (в форме издания инструкций на основе общей или специальной делегации законодателя) самостоятельно развивает и дополняет законодательные нормы. Как велика в этом отношении роль Народного Комиссариата Финансов, можно судить по следующему примеру: постановления ЦИК о подоходном налоге содержат 24 статьи, инструкции Народного Комиссариата Финансов — 293; постановления ЦИК о промысловом налоге содержат 14 статей, инструкция, изданная Народным Комиссариатом Финансов, — 232.

Народный Комиссариат Финансов Союза слагается из наркомфинов союзных республик. Народному Комиссариату Финансов Союза принадлежит общее руководство Финансовым управлением, наркомфинам республик — руководство непосредственное, оперативное. Органами, «осуществляющими на территории

союзных республик задания Народного Комиссариата Финансов Союза», являются одноименные народные комиссариаты (ст. 6).

Во главе последних стоят назначаемые ЦИК союзных республик народные комиссары союзных республик. НКФ Союза имеет право приостанавливать и отменять постановления народных комиссариатов, не только противоречащие союзному законодательству, но и данным им самим директивам, чем и санкционируется его право руководства (общего) деятельностью наркомфинов союзных республик. Однако это руководство не имеет дискреционного характера: оно связано контролем ЦИК Союза и ЦИК союзных республик.

В состав Народного Комиссариата Финансов СССР входят:

- а) народный комиссар и коллегия при нем;
- б) Общее управление;
- в) Бюджетное управление;
- г) Валютное управление;
- д) Управление государственными налогами;
- е) Управление государственными доходами;
- ж) Финансово-экономическое упр.;
- з) Финансово-контрольное управление;
- и) Управление местными финансами;
- к) Главное управление государственными трудовыми сберегательными кассами;
- л) Главное управление государственного страхования;
- м) Государственный банк [28].

В СССР регулирование налогового дела — взимания прямых и косвенных налогов — сосредоточено в Налоговом управлении; дело непосредственного взимания налогов возложено на фининспекторов под руководством финотделов. Участие общественного элемента (представителей налогоплательщиков) допущено в прямых налогах в участковых налоговых комиссиях, на которые возложена обязанность исчисления налога, и, наконец, для рассмотрения жалоб созданы (на местах) специальные губернские, уездные, волостные налоговые комиссии под

председательством особого лица, назначенного исполкомом в составе ведомственных представителей и представителей налогоплательщиков.

Только Народный Комиссариат Финансов РСФСР в порядке внутреннего распоряжения создал особую комиссию «для предварительного рассмотрения жалоб по государственным и, в пределах компетенции НКФ РСФСР, местным налогам».

Так на лицо необходимость в централизованном аппарате не только для подготовки бюджета к обсуждению в законодательных собраниях, но и для его исполнения; здесь нужны особенные административные меры, одновременно обеспечивающие свободную деятельность органов администрации и вместе с тем подчиняющие ее ограничениям, устанавливаемым законом и бюджетом. Это достигается путем установления сложного порядка исполнения бюджета и путем организации предварительного и последующего контроля над деятельностью финансовой администрации.

Также на Финансово-контрольное управление Наркомфина возложена проверка отчетности наркоматов Союза и республик, в частности проверка документальной отчетности, производство фактической проверки денежных и материальных ценностей, сооружений и других операций в связи с проверкой документальной отчетности, составление отчетов по исполнению общегосударственного бюджета и сводок по исполнению местных бюджетов.

Перечисленными выше чисто административными функциями не исчерпывается компетенция Народного Комиссариата Финансов. Государственные финансы в современных условиях являются важным фактором народного хозяйства вообще, и финансовое ведомство необходимо играет регулирующую роль в областях народно-хозяйственной жизни, ему особенно близких. Так, обычно ему принадлежит регулирование денежного обращения, руководство государственными займами и надзор за кредитными установлениями.

В СССР этими функциями ведает Валютное управление.

Организация Финансового управления на местах строится по принципу двойного подчинения 1) административно-политическим органам власти (ЦИК и исполкомы) и 2) административно-техническим органам (наркоматы). Характерной

особенностью советского административного строя является включение специальных административных органов в общие: финотделы составляют отделы исполкомов. Но ввиду того, что Финансовое управление по самой своей природе централизовано, постепенно развивается и крепнет организационная и оперативная связь между руководящим административным центром — Наркомфином — и финотделами на местах [12].

Что приводит, в свою очередь, к специализации и дифференциации центральных управлений финансового ведомства, а на местах — к наделению финотделов самостоятельной компетенцией. Финотделы, сохраняя свое положение составных элементов исполкомов, приобретают значение (в пределах, специально указываемых финансовым законодательством) органов Финансового управления с специальной компетенцией.

Местными органами Народного Комиссариата Финансов являются: народные комиссариаты финансов автономных республик, непосредственно подчиненные НКФ союзной республики и осуществляющие в своей деятельности директивы НКФ СССР; уполнаркомфины (уполномоченные), учреждаемые в отдельных областях и при отдельных автономных республиках для руководства всей финансовой работой в области объединения и инструктирования финорганов по предметам их ведения; областные финансовые отделы, имеющие аналогичную компетенцию уполнаркомфинов, и, наконец, губ- и окрисполкомы; уфинотделы и финансовые части волисполкомов, непосредственно являющиеся исполнительными «рабочими» органами.

Губернский финансовый отдел (губфо), находящийся в составе губисполкома, производит свои действия под непосредственным руководством и контролем НКФ СР и является органом, осуществляющим в пределах губернии всю работу по государственным и местным финансам, руководящим и наблюдающим за деятельностью финансовых учреждений губернии. В 1921 г. в составе Наркомфина создается управление налогов и государственных доходов. Должности податных инспекторов при уездных финансовых отделах упраздняются. Контроль за



взиманием налогов возлагается на финансовых инспекторов, переданных в подчинение губернских финансовых отделов.

До марта 1922 г. натуральный налог выплачивался сеном и соломой, картошкой и капустой, медом и другими продуктами питания, всего около 20 наименований. Это не могло не сказаться на равномерности и полноте обложения сельского населения. Дело осложнилось и тем, что налоги в начале 20-х годов взимались различными органами. Так, продовольственный налог собирался наркоматом продовольствия; подворно-денежный налог — местными органами власти; трудовой налог в денежной части — наркоматом финансов, а в натуральной — наркоматом труда.

В феврале 1921 г. Наркомфин (Народный Комиссариат Финансов) приостановил взимание всех денежных налогов. Был полностью расформирован налоговый аппарат.

Сбор налоговых пошлин осуществлялся системой Народного комиссариата финансов с помощью налоговых комиссий — общественных органов, создававшихся в помощь финансовым (налоговым) инспекторам и исполнительным комитетам местных Советов с целью наиболее полного учета плательщиков налогов, облагаемых доходов и правильного исчисления налоговых платежей.

В налоговые комиссии входили представители местных исполнительных комитетов, профсоюзов и по два рекомендованных исполнительным комитетом плательщика.

В 1921—1923 гг. были образованы налоговые комиссии по подоходно-поимущественному налогу, промысловому налогу и сельскохозяйственному налогу. В 1926 г. по промысловому и подоходному налогам учреждены объединенные комиссии (участковые, уездные, окружные, губернские), которые рассматривали также дела по налогу на сверхприбыль, гербовому сбору.

Налоговые комиссии определяли оклады налогов, налагали штрафы за нарушение налоговых правил, разрабатывали нормы для исчисления доходов при отсутствии прямых данных об их размерах, рассматривали жалобы трудящихся по вопросам налогообложения.

Налоговые комиссии по подоходному и промысловому налогам упразднены в 1929 г., по сельскохозяйственному налогу — в 1937 г.

К 1930 г. налоговый аппарат Народного комиссариата Финансов СССР превысил 17 тыс. человек. Из них половина работала в финансовых органах, а остальные входили в аппарат наружного налогового надзора. Учитывая, что к этому времени с капиталистическим элементом, как в городе, так и в деревне в основном было покончено, налоговая реформа 1930 г. внесла изменения и в организацию налогового аппарата. Важным звеном системы стала налоговая инспекция — структурное подразделение районных и городских финансовых отделов. К руководящим и контролирующим звеньям относились налоговые отделы краевых, областных и городских (с районным делением) финансовых органов, управления налогов и сборов наркоматов финансов союзных республик и Наркомата финансов СССР [7].

Налоговая реформа 1930-1932 гг. положила конец налоговой системе периода Новой Экономической Политики.

Естественно, что, через несколько лет дефицит бюджета снова появился, но он уже не превышал норм, существовавших даже в наиболее развитых странах [27].

В 1941-1960 гг. произошло частичное восстановление налоговой системы, что было связано с необходимостью мобилизации ресурсов во время Великой Отечественной войны и в период восстановления народного хозяйства. В 1941 г. с началом Великой Отечественной войны была установлена стопроцентная ставка к подоходному и сельскохозяйственному налогам. С 1942 г. эта ставка заменяется специальным военным налогом, который был отменен в 1946 г. В ноябре 1941 г. вводится налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан. В 1942 г. были установлены сбор с владельцев транспортных средств, разовый сбор на колхозных рынках, сбор с владельцев скота. В 50-е годы налоги с предприятий и организаций составляли лишь 2% доходов бюджета.

Итак, этапы эволюции налоговой системы государства в послеоктябрьский период:

I этап (1918–1921 гг.) — налоговая система практически ликвидируется. После революции основная тяжесть налогов была переложена на имущие классы. В годы гражданской войны главную роль играли не налоговые поступления, а прямая экспроприация «буржуазии». Применялась контрибуция с богатых — высокие «чрезвычайные революционные разверстки», за счет которых государственная казна пополнялась на 80%. В феврале 1921 г. Народный Комиссариат Финансов приостановил взимание всех денежных налогов. Был полностью расформирован налоговый аппарат. Первыми декретами о взимании налогов, утвержденными в годы советской власти, были следующие: 27 ноября (7 декабря) 1917 г. — «О взимании прямых налогов, об уплате подоходного налога по окладам; штрафных и административных санкций за нарушение сроков внесения налогов (вплоть до конфискации имущества и тюремного заключения) и принуждении к исполнению предписаний Декрета силами Красной гвардии и милиции». 30 октября 1918 г. — «О введении чрезвычайного революционного налога на сельских хозяев». 26 июня 1921 г. — «О введении первого государственного промыслового налога».

II этап (1921–1930 гг.) — период НЭПа, восстановление и развитие налогообложения. 1921–1923 гг. Преобладающее значение получили косвенные налоги.

Прямые налоги составляли основу налоговой системы. Государственные предприятия были свободны от поимущественного обложения, но платили подоходный налог в размере 8%. Основным налогом, взимаемым с сельского населения, являлся сельскохозяйственный налог. В период НЭПа действовало 86 видов платежей в бюджет. 8 декабря 1922 г. вышел «Декрет Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров об утверждении Положения о государственном поимущественном налоге с текстом шестнадцати обязательных статей».

III этап (1931–1941 гг.) — ликвидация созданной во время Новой Экономической Политики системы. Налоговая реформа 1930–1932 гг. положила конец налоговой системе периода Новой Экономической Политики. Для государственных предприятий были установлены два крупных платежа — налог с

оборота и отчисления от прибыли. Среди налогов, взимаемых с граждан, наибольшее значение имел подоходный налог с населения. После налоговой реформы 1930–1932 гг. официальный общесоюзный перечень местных налогов включал налог со строений и земельную ренту.

IV этап (1941–1960 гг.) — частичное восстановление налоговой системы, что было связано с необходимостью мобилизации ресурсов во время Великой Отечественной войны и в период восстановления народного хозяйства. В 50-е годы налоги с предприятий и организаций составляли лишь 2% доходов бюджета.

V этап (1960–1964 гг.) — частичная ликвидация налоговой системы, созданной на IV этапе. В 60-е годы вносятся существенные изменения в формы и методы аккумуляции централизованных и децентрализованных фондов денежных ресурсов. Основным доходом государственного бюджета стали составлять денежные накопления, поступающие от государственных предприятий и общественных организаций. В 1960 г. была предпринята попытка постепенного снижения, вплоть до отмены, налогов с заработной платы рабочих и служащих.

VI этап (1965–1989 гг.) — реформирование налоговой системы. В 1965 г. был установлен обязательный платеж государственных предприятий, получивший название «плата за основные фонды и оборотные средства». Вводится подоходный налог с колхозов. В 1966 г. — вводятся рентные платежи и затем платы за фонды. В 1971–1975 гг. проведено снижение налогов с населения. Отменены налоги с заработной платы рабочих и служащих, получающих до 70 рублей в месяц. В 80-е гг. действовали местные налоги: с владельцев строений, земельный налог, налог с владельцев транспортных средств [17].

В 1990 г. в составе Министерства финансов СССР была образована Главная государственная налоговая инспекция, которая через год стала Государственной налоговой службой (с 1998 г. — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, с 2004 г. — Федеральная налоговая служба). Кроме того, в 1991 г. указом Президента СССР в нашей стране впервые был введен налог с продаж в виде надбавки к цене товара.

## 2.2. Современное состояние налоговой службы

В 1992 г. было создано Главное управление налоговых расследований при Госналогслужбе РСФСР, преобразованное через год в самостоятельный правоохранительный орган в сфере налогообложения — Федеральную службу налоговой полиции России — подчинённый непосредственно Президенту правоохранительный орган России, существовавший с 1992 по 2003 год.

Основной задачей самого молодого на тот момент правоохранительного органа, наделённого правом ведения оперативно-розыскной, экспертной и следственной деятельности, устанавливалась борьба с налоговыми преступлениями и правонарушениями, а также борьба с коррупцией в налоговых органах.

В 1998 г. принята первая часть Налогового кодекса РФ, в 2000 г. — отдельные главы второй. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) — законодательный акт в котором определяются все виды налогов в нашей стране, а также порядок их исчисления и уплаты. Это главный документ, устанавливающий систему налогов и сборов в РФ. В первой части установлены общие принципы налогообложения; виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов; права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов, налоговых агентов, других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений; и т.д.

Во второй части налогового кодекса установлены порядки исчисления и уплаты каждого конкретного налога, установленного кодексом. Каждому конкретному налогу или специальному налоговому режиму посвящена отдельная глава.

В настоящее время продолжается совершенствование налогового законодательства Российской Федерации, процесс его кодификации: принимаются

новые главы части второй НК РФ, которые заменяют законы 1991 г. о соответствующих налогах.

В июне 2003 г. Федеральная служба налоговой полиции России была ликвидирована, а ее функции переданы созданному в структуре Министерства внутренних дел Российской Федерации Главному управлению по расследованию экономических и налоговых преступлений.

В марте 2004 г. в результате системного изменения структуры федеральных органов исполнительной власти было упразднено Министерство Российской Федерации по налогам и сборам. Функции по общей выработке стратегии развития государственной политики и ведомственному нормотворчеству в налоговой сфере были переданы Министерству финансов Российской Федерации. Функции по надзору и контролю в сфере налогообложения закреплены за вновь созданной Федеральной налоговой службой, деятельность которой курирует Минфин России.

Рассматривая и характеризуя историю деятельности налоговой службы новейшего времени можно выделить следующие основные этапы ее развития:

В 1993 году - создание Государственного реестра предприятий; разработка программы информатизации Государственной налоговой службы Российской Федерации и ее территориальных органов как составной части федеральной программы информатизации России; на налоговые органы возложены функции контроля за применением контрольно-кассовых машин.

В 1995 году - разработка Концепции модернизации налоговой службы, которая заключалась в переходе инспекций на типовую организационную структуру, внедрении эффективных налоговых технологий и повышении уровня информатизации налоговой службы России.

В 1996 году – введение в действие упрощенной системы налогообложения для субъектов малого предпринимательства.

В 1997 году – создание первой версии общедоступного Интернет-сайта Госналогслужбы России. Разработана концепция создания АИС «Налог-2».

В 1998 году - Госналогслужба России преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (Указ Президента Российской Федерации от 11.07.1998 № 800).

Федерации от 23 декабря 1998 года № 1635). Начало кампании по массовому присвоению идентификационных номеров налогоплательщиков (ИНН) физическим лицам.

В 1999 году - вводится в действие I часть Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающая основные принципы налогообложения.

В 2001 году - введена в действие II часть Налогового кодекса Российской Федерации (глава 21 «Налог на добавленную стоимость», Глава 22 «Акцизы», Глава 23 «Налог на доходы физических лиц», Глава 24 «Единый социальный налог (взносы)»). В этом же году на налоговые органы возложены функции государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также ведения Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей. Налоговой службе переданы функции сбора взносов в государственные внебюджетные фонды (единый социальный налог).

В 2002 году - введены в действие Глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и Глава 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых»; происходит повсеместное внедрение системы электронной обработки данных как стандарта в работе территориальных налоговых органов. Организовано предоставление налоговых деклараций в электронном виде. Идет подключение территориальных налоговых органов к ведомственной телекоммуникационной сети.

В 2003 году - организован удаленный доступ к федеральному информационному ресурсу – Единому государственному реестру налогоплательщиков (ЕГРН). Осуществляется централизация процессов регистрации юридических лиц по принципу «одного окна». Отменен налог на пользователей автомобильных дорог, а также налог с владельцев транспортных средств, введены в действие Глава 28 НК РФ – «Транспортный налог», Глава 26.2 НК РФ – «Упрощенная система налогообложения» и Глава 26.3 НК РФ – «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности».

В 2004 году - в ходе административной реформы по оптимизации функций органов исполнительной власти МНС России преобразовано в Федеральную налоговую службу. Введены в действие новые главы II части НК РФ – Глава 29 «Налог на игорный бизнес», Глава 30 «Налог на имущество организаций», сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (Глава 25.1 НК РФ), а также единый сельскохозяйственный налог (Глава 26.1 НК РФ). В этом же году отменен налог с продаж.

В 2005 году - введены Глава 25.3 НК РФ «Государственная пошлина», Глава 31 НК РФ «Земельный налог», а также введен новый водный налог (Глава 25.2 НК РФ) и отменена плата за пользование водными объектами.

В 2008 году - выполнен проект «Модернизация налоговой службы-2», направленный на оказание содействия Российской Федерации при осуществлении реформы налоговых органов, являющийся составной частью федеральной целевой программы «Развитие налоговых органов», утвержденной постановлением Правительства РФ.

В 2010 году - происходит замена единого социального налога страховыми взносами; внедрена государственная услуга, предоставляемая в электронном виде посредством Интернет-сайта ФНС России, по информированию налогоплательщиков – физических лиц о суммах задолженности по налогам: «Личный кабинет налогоплательщика». Разработана концепция создания АИС «Налог-3».

В 2011 году – создание ФКУ «Налог-Сервис» ФНС России, функциями которого определены массовый ввод налоговой отчетности, массовая печать налоговых документов, ведение федеральных информационных ресурсов и организация деятельности Контакт-Центра ФНС России введение Федерального информационного адресного ресурса (ФИАС).

В 2012 году - внедрение сервиса электронной регистрации. Запуск сервиса «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц», позволяющий оплатить текущие платежи, контролировать наличие задолженности, производить сверку по



объектам налогообложения, осуществлять контроль за проведением проверки декларации 3-НДФЛ.

В 2013 году - тестируется новое программное обеспечение АИС «Налог-3». Новая система АИС «Налог-3» - это комплексная перестройка организационной структуры Службы, изменение законодательства, выстраивание новых бизнес-процессов и создание новой единой автоматизированной системы, учитывающей все изменения. Реструктуризация официального сайта ФНС России.

В 2014 году - Введение в промышленную эксплуатацию Функционального блока № 1 АИС «Налог-3», сервиса «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица». Внедрение фирменного стиля ФНС России в целях организации и оформления помещений налоговых органов для приема и обслуживания налогоплательщиков в едином типовом формате.

В 2015 году - введение в промышленную эксплуатацию сервиса «Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя». Открытие федерального Центра обработки данных ФНС России в г. Дубне, созданного для консолидации, обработки, анализа и хранения всей налоговой информации в одной точке централизованно [38].

Согласно Постановлению Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы - управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня (далее - налоговые органы) составляют единую централизованную систему налоговых органов [4].

ФНС России не имеет подведомственных органов государственной власти и зарубежных представительств.

Федеральная налоговая служба России — одна из важнейших служб, существующих на сегодняшний день. Главная функция данной федеральной службы состоит в том, чтобы осуществлять контроль над налогами и сборами в полном соответствии с законами Российской Федерации.

Помимо этого сотрудники налоговой службы проводят контроль за всей кассовой техникой, проводится учет всех получаемых налогов, выдается разрешение на проведение лотерей.

Налоговые органы Российской Федерации — единая централизованная система органов контроля за соблюдением налогового законодательства Российской Федерации, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов.

Налоговыми органами в Российской Федерации являются Федеральная налоговая служба и ее подразделения (рис.1).

Федеральная налоговая служба — федеральный орган исполнительной власти, который подчиняется Министерству финансов.

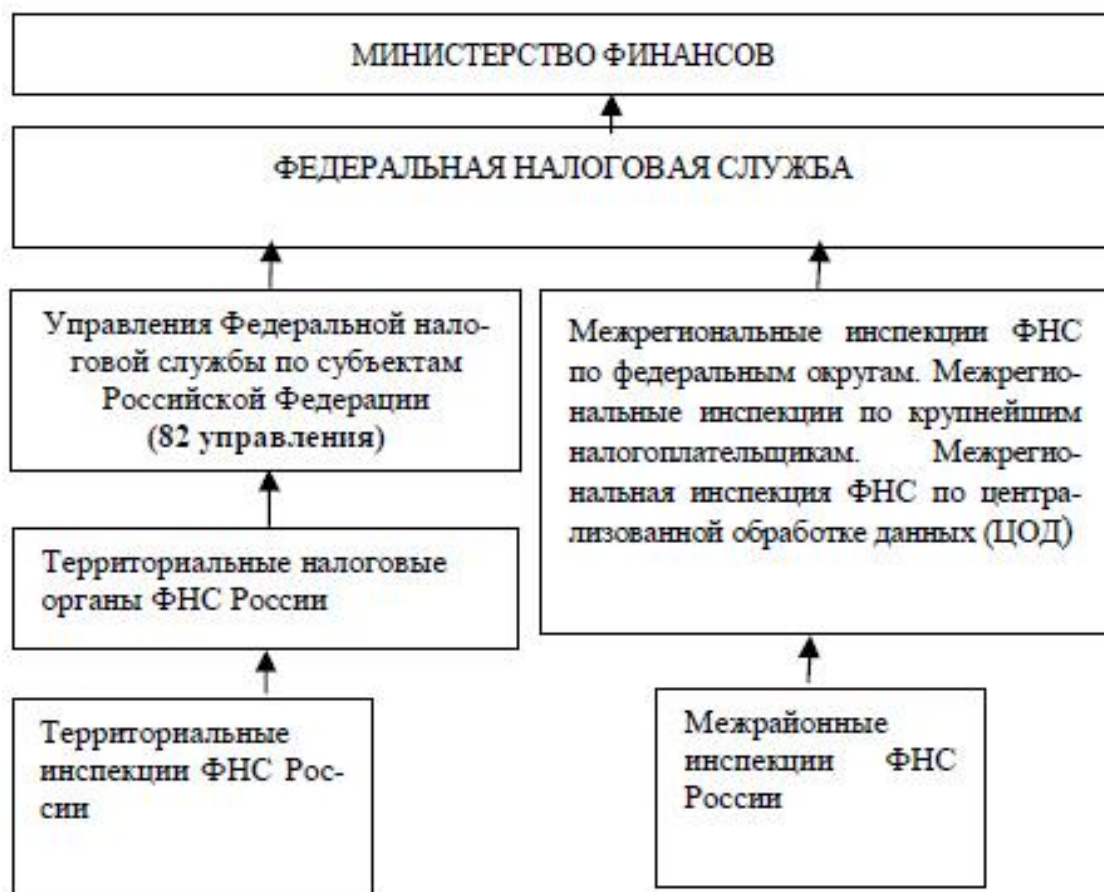


Рисунок 1 - Единая централизованная система налоговых органов

Федеральную налоговую службу возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ по представлению

Министра финансов РФ. Руководитель Федеральной налоговой службы несет персональную ответственность за выполнение возложенных на Службу задач.

Руководитель Федеральной налоговой службы имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности Министром финансов РФ по представлению руководителя Службы.

Основные задачи Федеральной налоговой службы:

1. Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей.
2. Разработка и осуществление налоговой политики для обеспечения своевременного поступления в бюджет налогов и сборов.
3. Валютный контроль в пределах компетенции налоговых органов [33].

Служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам. Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Современная система налоговых органов в России построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятом в РФ, и состоит из трех звеньев. Основным элементом этой системы являются налоговые инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления. Второе звено включает в себя Управления ФНС по республикам в составе России, краям,

областям, округам, городам Москве и Санкт-Петербургу. Возглавляет систему налоговых органов Федеральная налоговая служба - ФНС России.

Налоговая система каждого государства имеет свои особенности, обусловленные характером ее развития, состоянием экономики, национальными традициями, общественной психологией. Однако в любом случае она должна базироваться на такой организационной основе, которая позволила бы ей функционировать с наименьшими издержками как для страны в целом, так и для конкретного субъекта налогообложения.

Налоговые поступления являются основным источником формирования бюджета любого государства и составляют более половины его доходной части.

Контрольная работа - одна из приоритетных задач налоговой службы. Эффективному решению этой задачи в немалой степени способствует совершенствование организационной структуры налоговых органов. В интересах оптимизации деятельности налоговой службы и противодействия уклонению от уплаты налогов налогоплательщиками было признано целесообразным выделить из их числа такую категорию налогоплательщиков, как крупнейшие.

Последствием такого шага и явилось формирование организационной модели налогово-проверочной работы, объектом которой и стала указанная категория налогоплательщиков. Эта модель стала формироваться еще в 2001 году. Последней на сегодняшний момент была сформирована и приступила к работе в 2010 году Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Именно в Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области была организована моя преддипломная практика. В структуру Межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам по Самарской области входят:

1. Отдел работы с налогоплательщиками.
2. Административный отдел.
3. Отдел информатизации.
4. Отдел анализа и планирования налоговых проверок.

5. Отдел выездных проверок № 1.
6. Отдел камеральных проверок.
7. Отдел выездных проверок № 2.
8. Правовой отдел [38].

В отличие от традиционных инспекций, осуществляющих контрольную деятельность в зависимости от территориальной принадлежности налогоплательщика, межрегиональные инспекции строят свою работу исходя из категории налогоплательщика и его отраслевой принадлежности.

Таким образом, чтобы усовершенствовать процесс администрирования крупнейших налогоплательщиков, на очередном этапе модернизации налоговых органов были созданы специализированные межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы.

Создание соответствующих налоговых инспекций оптимизирует процедуры налогового контроля, создает условия для детального и оперативного по времени анализа налоговой базы, максимально точного прогнозирования объемов поступлений от крупнейших налогоплательщиков в бюджеты всех уровней. Значительный объем налоговых платежей приходится именно на долю этих компаний. В связи с этим особую актуальность приобретает вопрос о налоговом администрировании данной категории лиц.

Актуальность исследования данного вопроса заключается в том, что особенностью данной группы налогоплательщиков является то, что они в своем составе могут иметь обособленные подразделения, дочерние (зависимые) фирмы. Сложная структура крупнейших налогоплательщиков, использование интеграции различных структурных подразделений, подлежащих налогообложению по упрощенной системе, колоссальные потоки денежных средств, осуществляемые как наличным, так и безналичным расчетом, применение векселей, уступки прав требования, наличие огромного количества хозяйственных операций, их сложность и многозвенность, масштабный документооборот, наличие партнерских отношений с различными фирмами как внутри страны, так и за ее пределами требуют качественного анализа.

Полноценный налоговый контроль возможен только при наличии информации о структуре и финансовых потоках всей организации в целом. Создание специализированных межрегиональных инспекций позволило сосредоточить в одном налоговом органе всю информацию, необходимую для эффективного анализа той или иной отрасли.

Кроме того, наличие такой информации помогает проводить сравнительный анализ производственно-экономических показателей и оценивать адекватность налоговых обязательств каждой из групп налогоплательщиков. На основании полученных данных налоговые органы могут более точно прогнозировать объем налоговых поступлений по отдельным видам налогов и категориям налогоплательщиков.

На сегодняшний день существует десять специализированных по отраслевому принципу межрегиональных инспекций Федеральной налоговой службы России по крупнейшим налогоплательщикам, деятельность которых охватывает всю территорию страны. Они работают с налогоплательщиками, которые осуществляют деятельность в следующих сферах:

- разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализация нефти и нефтепродуктов;
- разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализация природного газа;
- производство и оборот этилового спирта из всех видов сырья, алкогольной и спиртосодержащей и табачной продукции;
- электроэнергетика, в том числе производство, передача, распределение и реализация электрической, тепловой энергии;
- производство и реализация продукции металлургической промышленности;
- оказание транспортных услуг;
- оказание услуг связи;
- машиностроения;

- кредитной и страховой;
- оборонно-промышленного комплекса [32].

Создание специализированных налоговых органов различных категорий налогоплательщиков позволило сделать налоговый контроль, учет, анализ и прогнозирование налоговых поступлений налогоплательщиков более качественным и эффективным, сократило излишний документооборот, дает возможность получать полноценную информацию участникам бюджетного процесса.

Межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам существуют чуть более десяти лет, и как показала практика, есть ряд проблем, требующих безотлагательного решения.

Важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговой инспекции является совершенствование действующих процедур контрольных проверок.

Для повышения результативности контрольной работы должен постоянно совершенствоваться механизм запроса первичных документов и информации. Требования о представлении документов в электронном виде или на бумаге должны быть составлены корректно и четко.

Внедряемые новые программные продукты позволяют в автоматическом режиме оценивать финансовую деятельность организации, проводить углубленный анализ основных показателей и сравнительный анализ налогоплательщиков по отраслевому признаку (среди однотипных групп налогоплательщиков), наблюдать динамику финансового состояния конкретного предприятия и строить прогноз на ближайший период.

К сожалению, только сейчас стало возможным создание электронного архива инспекции, которое проводится в целях оптимизации архивного хранения информации, полученной при истребовании документов у налогоплательщиков. На данном этапе проект проходит стадию эксперимента.

Главная задача контрольной работы налоговых органов, на решение которой направлены усилия ФНС России, - это задача усиления аналитической составляющей работы налоговых органов, внедрение в практику налогового

контроля комплексного системного анализа финансово-хозяйственной деятельности проверяемых объектов. И основной акцент в решении данной проблемы ФНС России делает на усилении роли и значимости камеральных проверок [29].

Эта позиция обусловлена обстоятельствами: камеральная проверка является наименее трудоемкой формой налогового контроля; данными проверками охватываются все 100% налогоплательщиков.

Для повышения результативности контрольной работы необходимы постоянное совершенствование всех факторов связанных с администрированием:

- Необходимо внести изменения в налоговое законодательство для отладки механизма работы с уточненными декларациями, так как в инспекции поступает значительное количество уточненных расчетов, в том числе за те периоды, когда налогоплательщик состоял на учете в другой инспекции.

Таким образом, разницу между уточненной и предыдущей декларациями приходится рассчитывать вручную. Проводятся камеральные налоговые проверки уточненных деклараций за периоды, по которым была проведена выездная налоговая проверка.

- В усовершенствовании нуждается нормативно-правовая база: при проведении камеральных налоговых проверок ввести право проведения осмотра территорий налогоплательщика, контрагента налогоплательщика (ст. 92 НК РФ) [2].

- Важным моментом является продолжать развитие системы приема и обработки налоговыми органами деклараций и иных документов по телекоммуникационным каналам связи, что обеспечивает доступ налогоплательщиков к персональным данным, содержащимся в информационных ресурсах налоговых органов, а также оперативность налогового контроля.

Основной целью создания межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам было усиление контроля за соблюдением налогового законодательства и уплатой налогов крупнейшими налогоплательщиками, имеющими стратегическое значение для бюджета России. Большую часть налоговых отчислений бюджет получает именно за счет деятельности крупнейших налогоплательщиков.



Отраслевая специализация межрегиональных инспекций позволяет достичь нескольких целей:

- сосредоточить в одном налоговом органе всю информацию, необходимую для эффективного анализа той или иной отрасли. Благодаря этому налоговые органы могут проводить мониторинг тенденций развития отдельных отраслей экономики и видов экономической деятельности, а также более точно прогнозировать налоговые поступления по отдельным видам налогов и категориям налогоплательщиков. Инспекторский состав может детально изучить специфику каждого крупного предприятия и учитывать ее при подготовке и проведении выездных налоговых проверок и других мероприятий контрольного характера;

- с крупнейшими налогоплательщиками работают наиболее квалифицированные сотрудники инспекций ФНС;

- учитывая ограниченное количество крупных предприятий, инспекторский состав имеет техническую и хронологическую возможность уделить большее внимание исследованию и анализу каждого налогоплательщика, что существенно повышает эффективность работы налоговых органов и мобилизацию средств в бюджеты федерального и регионального уровней.

В 2014 году Приказом ФНС России от 19.09.2014 N ММВ-7-2/483@ «О внесении изменений в приказы МНС России и ФНС России» скорректированы критерии отнесения налогоплательщиков к категории крупнейших [5].

Фискальное ведомство (Письмо ФНС РФ от 23.08.2012 г. №АС-4-2/13912) отмечало, что установленные «крупнейшие» критерии подлежат регулярному уточнению в зависимости от экономической ситуации. И Приказом ФНС РФ от 19.09.2014 г. №ММВ-7-2/483 (далее по тексту – Приказ ФНС РФ) такие изменения внесены сразу в два документа:

1) в приказ МНС РФ от 16.04.2004 г. №САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях»;

2) в критерии отнесения организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях, утвержденные приказом ФНС РФ от 16.05.2007 г. №ММВ-3-06/308@ «О внесении изменений в приказ МНС РФ от 16.04.2004 г. №САЭ-3-30/290@» (далее по тексту - Критерии) [37].

Налогоплательщик приобретает статус крупнейшего налогоплательщика с момента постановки на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Приказом ФНС РФ сохранена особая категория налогоплательщиков (организации оборонно-промышленного комплекса) с отличными от общеустановленных критериев финансово-экономической деятельности. Однако для признания стратегических предприятий в качестве крупнейших налогоплательщиков предприятие должно соответствовать всем установленным критериям. Как отмечено в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 27.07.2012 г. №Ф03-3038/2012. «...при разрешении вопроса об отнесении организации к крупнейшим налогоплательщикам, налоговый орган должен исходить из оценки совокупности обстоятельств, характеризующих деятельность конкретного налогоплательщика, и влияющих на возможное отнесение организации к категории крупнейших налогоплательщиков».

То есть если у налогоплательщика отсутствовали экспортные поставки при соблюдении остальных критериев, то предприятию оборонно-промышленного комплекса нельзя присваивать статус крупнейшего налогоплательщика.

Ранее (п.4 Приказа ФНС РФ в редакции от 27.06.2012 г. №ММВ-7-2/428@) были выделены в отдельную группу налогоплательщики в сфере финансового сектора (кредитные и страховые компании), подлежащие учету в качестве крупнейших налогоплательщиков в зависимости от следующих финансово-экономических показателей:

- суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов по данным налоговой отчетности - свыше 300 миллионов рублей;

- объем чистых активов на конец года - не менее 25 миллионов рублей;
- сумма страховых премий за отчетный период - не менее 2 миллиардов рублей.

Теперь расширена данная категория налогоплательщиков и сняты ограничения в части финансово-экономических показателей. Кроме того, для отнесения налогоплательщиков к категории крупнейших налогоплательщиков на федеральном уровне для организаций финансового сектора добавился еще один критерий - наличие лицензии на право осуществления конкретного вида деятельности.

Как показала практика, главный минус наличия статуса крупнейшего налогоплательщика заключается в пристальном внимании со стороны налоговых органов. Периодичность проведения выездных налоговых проверок, как правило, составляет 1 раз в 2 года.

Помимо выездных (как правило, длительностью полгода, а при наличии нескольких обособленных подразделений - более шести месяцев) налоговых проверок, налоговые инспекции истребуют дополнительные сведения о предстоящем размере налоговых поступлений в бюджет, о плановых показателях выручки и прочих показателей (для прогноза бюджетных поступлений).

В отношении крупнейших налогоплательщиков проводятся так называемые «углубленные» камеральные налоговые проверки с истребованием дополнительных сведений и документов.

То есть, таким организациям будет уделяться особое внимание в части мероприятий налогового контроля.

Согласно п.6 Приказа МНС РФ №САЭ-3-30/2902 налоговое администрирование организаций финансово-кредитной сферы будет осуществляться Межрегиональной инспекцией ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам [33].

Таким образом, если организация осуществляет финансовую деятельность, например, в Самарской области и получит статус крупнейшего налогоплательщика,

то она будет поставлена на учет в МИ ФНС РФ в г. Москве и, соответственно, будет представлять отчетность в инспекцию по учету крупнейших налогоплательщиков (региональные и местные налоги уплачиваются по месту нахождения организации).

На практике это приводит к увеличению затрат организации на отправку документации из региона в Москву, на телефонные переговоры и командировочные расходы. Нельзя не учитывать возможные проблемы, связанные с передачей лицевого счета из одной инспекции (в которой состоял налогоплательщик на учете) в другую по учету крупнейших налогоплательщиков (в которой налогоплательщик будет поставлен на учет).

Чтобы стать крупнейшим налогоплательщиком должны одновременно выполняться следующие условия, которые указаны в таблице 1.

Таблица 1 – условия крупнейших налогоплательщиков

Наименование показателя	Региональный уровень	
	Было (в ред. Приказа ФНС РФ от 27.06.2012 г. №ММВ-7-2/428@)	Стало (в ред. Приказа ФНС РФ от 19.09.2014 г. №ММВ-7-2/483)
Суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов согласно данным налоговой отчетности.	Свыше 75 миллионов рублей до 1 миллиарда рублей	
Суммарный объем полученных доходов (форма «Отчет о прибылях и убытках», коды строк 2110 «Выручка», 2310 «Доходы от участия в других организациях», 2320 «Проценты к получению», 2340 «Прочие доходы»).	От 1 миллиарда рублей до 20 миллиардов рублей	От 2 миллиарда рублей до 20 миллиарда рублей
Суммарная величина внеоборотных и оборотных активов (форма «Бухгалтерский баланс»).	Свыше 100 миллионов рублей до 20 миллиардов рублей	
Среднесписочная численность работников.	Критерий отсутствовал	Превышает 50 человек

Так, внесенные Приказом ФНС РФ изменения приведут к уменьшению числа крупнейших налогоплательщиков на региональном уровне.

Так, при исследовании данного вопроса и подведении итогов администрирования крупнейших налогоплательщиков в Самарской области отмечено, что по состоянию на 1 июля 2016 года количество крупнейших налогоплательщиков составило 264 организации, что на 12 меньше, чем в 2015 году.

То есть уже сейчас в регионе сокращается количество крупнейших налогоплательщиков, а с учетом новых критериев при нестабильной экономической ситуации, их численность будет еще меньше. А учитывая, что платежи крупнейших налогоплательщиков составляют большой удельный вес в бюджете области (до 80-90%), «выпадение» доходной части бюджета скажется и на социальных программах региона.

Организации, применяющие УСН, по финансово-экономическим показателям не подпадают под критерии, установленные для крупнейших налогоплательщиков. Введение специального налогового режима в виде УСН уже предполагает ограничения по размеру выручки, численности работников, стоимости основных средств (ст.346.12 НК РФ).

То есть перечень федеральных крупнейших налогоплательщиков существенно расширяется при сокращении числа крупнейших налогоплательщиков регионального уровня.

Также, важнейшим фактором повышения эффективности контрольной работы налоговой инспекции является совершенствование действующих процедур контрольных проверок.

Проблема оценки эффективности и результативности деятельности государственных органов управления относится и к налоговым органам. Начиная с 2004 г., Правительство Российской Федерации активно занимается этим вопросом, и эта проблема касается всех министерств и ведомств, не исключение - Федеральная налоговая служба. Министерство финансов Российской Федерации оценивает деятельность Федеральной налоговой службы в рамках мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета.

Федеральная же налоговая служба оценивает деятельность своих территориальных органов с точки зрения эффективности их деятельности по своим показателям, которые постоянно уточняются и дополняются. В основе этой оценки лежит базовая система оценки деятельности налоговых органов по целому ряду показателей, количество которых постоянно меняется. Вес каждого показателя

оценивается по различным баллам и суммируется. Ежеквартально Федеральная налоговая служба составляет рейтинг Управлений Федеральной налоговой службы России по субъектам Российской Федерации по 15 показателям.

В свою очередь, Управления Федеральной налоговой службы по субъектам Российской Федерации определяют рейтинг нижестоящих налоговых инспекций. По этому рейтингу можно судить в том числе и о качестве налогового администрирования территориальных налоговых органов.

Несмотря на постоянное совершенствование методики оценки территориальных налоговых органов, нами выявлен ряд недостатков:

- показатели не сгруппированы по направлениям деятельности, как это сделано, например, Министерством финансов Российской Федерации относительно мониторинга финансового положения и качества управления финансами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований или оценки качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета, к которым относится и Федеральная налоговая служба;
- преобладают показатели, характеризующие контрольную работу налоговых органов (из 15 показателей 7 по контрольной работе), что вполне справедливо, однако ряд показателей, характеризующих контрольную работу налоговых органов, дублируют друг друга;
- отсутствуют показатели, учитывающие качество предоставления налоговыми органами государственных услуг, что в современных условиях - важный элемент в системе государственного управления.

Так, при разработке рекомендаций по совершенствованию системы оценки эффективности деятельности налоговых органов необходимо исходить из следующего:

Во-первых, показатели должны быть сгруппированы по направлениям деятельности налоговых органов. Таких направлений, по мнению автора работы, могло бы быть пять:

- 1) Общее состояние качества налогового администрирования;

- 2) Контрольная работа налоговых органов;
- 3) Налоговая задолженность и банкротство;
- 4) Урегулирование налоговых споров;
- 5) Государственные услуги.

Во-вторых, каждая группа направлений деятельности налоговых органов должна содержать как минимум два показателя.

В-третьих, каждый показатель по группе направлений должен быть оценен по бальной шкале.

В-четвертых, рассчитывается сводный показатель эффективности работы налоговых органов, учитывающий загруженность налоговых органов. Сводный показатель позволяет дать оценку работы налоговых органов по всем направлениям деятельности.

В первую группу направления - группу А «Общее состояние качества налогового администрирования» мы включили два показателя. К этим показателям относятся собираемость налогов и сборов и уровень отклонений фактического поступления в федеральный бюджет относительно прогноза поступлений.

Вторая группа направления - группа Б «Контрольная работа налоговых органов» характеризует качество проведения контрольных мероприятий. В эту группу мы предлагаем внести показатели, характеризующие качество проведения контрольной работы. Таких показателей четыре, и они, в целом характеризуют эффективность деятельности налоговых органов по контрольной работе:

- удельный вес низкорезультативных проверок организаций с суммами доначисленных платежей (с учетом увеличенных налоговых обязательств) до 1 млн. рублей;
- отношение сумм убытков, уменьшенных по результатам контрольно-аналитической работы налоговых органов, к сумме убытков, заявленных налогоплательщиками;
- отношение суммы доначисленных платежей по результатам выездных проверок в расчете на 1 гражданского служащего, согласно

штатному расписанию, к среднему значению показателя по группе управлений;

- отношение сумм взысканных платежей по результатам камеральных и выездных проверок к сумме доначисленных платежей 86 по результатам проверок, решения по которым вступили в силу (за два года) с учетом динамики сумм взысканных платежей по сравнению с аналогичным периодом прошлого года.

К третьей группе направления - группе В «Налоговая задолженность и банкротство» можно отнести три показателя:

- снижение задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации;

- интегральный показатель качества обеспечения процедур банкротства;

- повышение эффективности погашения задолженности на всех стадиях взыскания, включая процедуры банкротства.

По группе направления - группе Г «Урегулирование налоговых споров» можно отнести три показателя, которые связаны с досудебным и судебным урегулированием налоговых споров:

- процентное соотношение сумм требования, рассмотренных судами в пользу налоговых органов, относительно общих сумм по судебным спорам с налогоплательщиками;

- соотношение числа жалоб, рассмотренных в досудебном порядке (вышестоящими налоговыми органами), к числу заявлений по налоговым спорам, предъявленных к налоговым органам и рассмотренных судами;

- интегральный показатель качества осуществления функции по государственному регулированию.

И наконец, по пятой группе направления - группе Д «Государственные услуги» предлагается 5 показателей, которые характеризовали бы качество предоставления налогоплательщикам государственных услуг.



Оценка качества предоставления государственной услуги осуществляется по пятибалльной шкале. Доля налогоплательщиков, удовлетворенных качеством государственной услуги, определяется как доля налогоплательщиков, оценивших результаты предоставления государственных услуг по соответствующему критерию на 4 или 5 баллов, от общего количества налогоплательщиков, оценивших качество государственных услуг. То есть 5 баллов - это наивысшая оценка, а 1 балл - это наихудшая оценка.

Таким образом, после осуществляется подсчет общего количества баллов.

Также автор предполагает оптимальным решение индексировать общее количество баллов на коэффициент загруженности налоговых органов, так как в настоящее время не учитывается штатная численность и количество налогоплательщиков, стоящих на учете в налоговых органах.

В отношении Управлений Федеральной налоговой службы России по субъектам Российской Федерации также следует применять корректирующий коэффициент загруженности, так как количество налогоплательщиков, стоящих на учете в налоговых органах различных субъектов Российской Федерации, неодинаково.

Налоговая политика 2017 года направлена на совершенствование действующего законодательства, а не на придумывание нового. Отличительной же особенностью политики налоговой службы на рассматриваемый период является ее антикризисная направленность.

Так, современная налоговая служба пытается выполнять следующие основные задачи: поддержать инвестиции в новые производства, противостоять кризису и выводу прибыли через офшоры, стимулировать малое предпринимательство, самозанятых граждан и экспортеров, уравновесить бюджеты различных уровней. Кроме того, планируется принять ряд мер, которые позволят усилить контроль за недобросовестными налогоплательщиками и дать вздохнуть добросовестным.

## **Заключение**

В выпускной квалификационной работе раскрываются этапы развития налоговой службы в России.

Объединение русских земель к концу XV в. не повлекло создания единой и стройной системы управления государственными финансами.

Большую часть прямых налогов собирал Приказ большого прихода, но наряду с ним существовали и приказы, специализировавшиеся на сборе определенных видов налогов, а также местные приказы, которые собирали налоги с подведомственных им территорий, причем территории делились не только по географическим, но и по иным основаниям. Косвенные налоги взимались в форме торговых и судебных пошлин.

Приказы являлись органами центрального управления в России с XVI по XVIII в.в. Их наименование произошло от термина «приказ», употребляемого в смысле особого поручения; применительно к учреждениям этот термин вошел в обращение с 1560-х.

Период правления Петра I (1672-1725) сыграл особую роль в становлении и развитии налоговых отношений государства Российского. Коренное реформирование финансовой системы России Петром I заключалось в изменении самого принципа формирования доходов государственного бюджета.

22 февраля 1711 года был основан Правительствующий сенат, без согласия которого никакие налоги и сборы не вводились.

В течение всего 18 века Сенат являлся высшей наблюдательной инстанцией за финансовыми учреждениями.

Учреждаются финансовые коллегии: Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Ревизион-коллегия. Они представляли собой государственные органы отраслевого управления, за которыми закреплялись определённые полномочия.

В 1802 г. согласно Манифесту «Об учреждении министерств» было создано Министерство финансов, занявшее ведущее место в системе центральных органов финансового управления 19 века. Оно представляло собой государственное

учреждение, в компетенцию которого входили исключительно вопросы финансов, т.е. являлось органом специальной финансовой компетенции.

Таким образом, результатом всех этих мероприятий стала отлаженная система финансовых поступлений. Накануне Первой мировой войны Россия занимала достаточно прочное финансовое положение в мире.

Для упорядочения работы по раскладке, учету и взиманию основных видов налогов в конце XIX – начале XX веков в России стали создаваться присутствия по различным видам налогообложения — коллегиальные органы управления: губернские и уездные податные раскладочные присутствия. После упразднения губернского податного присутствия его функции были переданы самой казенной палате и специальным присутствиям по основным налогам: присутствию по налогу с недвижимых имуществ, присутствию по квартальному налогу и присутствию по государственному промысловому налогу, возглавляемому губернатором лично.

Февральская буржуазно-демократическая революция 1917 г. не внесла серьезных изменений в систему и структуру налоговых органов. Радикальные перемены начались только в конце 1918 г.

8 ноября (26 октября) 1917 г. в составе наркоматов учреждается Народный комиссариат финансов (Наркомфин).

В 1946 г. все народные комиссариаты СССР, союзных и автономных республик были преобразованы в министерства.

В 1990 г. в составе Министерства финансов СССР была образована Главная государственная налоговая инспекция, которая через год стала Государственной налоговой службой (с 1998 г. — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, с 2004 г. — Федеральная налоговая служба).

В 1992 г. было создано Главное управление налоговых расследований при Госналогслужбе РСФСР, преобразованное через год в самостоятельный правоохранительный орган в сфере налогообложения — Федеральную службу налоговой полиции России — подчинённый непосредственно Президенту правоохранительный орган России, существовавший с 1992 по 2003 год.

В марте 2004 г. в результате системного изменения структуры федеральных органов исполнительной власти было упразднено Министерство Российской Федерации по налогам и сборам. Функции по общей выработке стратегии развития государственной политики и ведомственному нормотворчеству в налоговой сфере были переданы Министерству финансов Российской Федерации.

Таким образом, главной задачей органов налоговой службы в Российской Федерации является контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью их исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты государственных налогов и других платежей, установленных законодательством субъектов Российской Федерации в пределах их компетенции.

Органы налоговой службы, выступая частью механизма обеспечения и защиты прав и законных интересов налогоплательщиков вообще, личности - частности, используют преимущественно цивилизованные формы разрешения конфликтов между налогоплательщиками и государственными органами налоговой службы. Налоговая служба на всех уровнях призвана оптимизировать средства правового контроля и принудительного воздействия, меры юридической ответственности и восстановления прав и свобод личности, обеспечения ее налоговой безопасности.

Так, налоговая политика на современном этапе направлена на совершенствование действующего законодательства, а не на придумывание нового. Отличительной же особенностью политики налоговой службы на рассматриваемый период является ее антикризисная направленность.

Таким образом, система налоговой службы 2017 года — комплекс взаимоотношений между фискальными органами и налогоплательщиками в области всех существующих налогов и сборов.

## **Список использованной литературы**

### **Нормативно-правовые акты**

1. Конституция РФ (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.) // СПС «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
3. «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»: Федеральный закон от 06.08.2001 N 110-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
4. «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 // СПС «КонсультантПлюс».
5. «О внесении изменений в приказы МНС России и ФНС России»: Приказ ФНС России от 19.09.2014 N ММВ-7-2/4832 // СПС «КонсультантПлюс».

### **Научная литература**

6. Брингман К. Налоги и иноземное господство. Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. Ланиной Б.Е. - М.: Прогресс, 2012. – 408 с.
7. Винницкий Д.В. Налоговое право: учебник для бакалавров. М.: Издательство Юрайт, 2013. - 360 с.
8. Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. - М.: МЦФЭР, 2015. - 184 с.
9. Горский И.В. Налоговая политика России: проблемы и перспективы. М.: Финансы и статистика, 2013. - 288 с.
10. Градовский А. Д. Начало Русского государственного права. Т. II. СПб. 2014. – 288 с.
11. Грачева О.В. Налоговое право: учебник. М.: Проспект, 2013. - 384 с.

12. Дружинин Н.М. Социально-экономическая история России. - М: АСТ, 2015. – 314 с.
13. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России. М.: Инфра-М, 2013. – 152с.
14. Ерошкин Н.П. История государственных учреждений дореволюционной России. - М: Бизнес Букс, 2013. – 211 с.
15. Ерошкин Н.П. Министерства России первой половины XIX в. - М: Бизнес Букс. 2013. – 134 с.
16. Ивановский В.В. Русское государственное право. Т. I. - Казань: Книга, 2016. – 201 с.
17. Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. М.: МФПУ "Синергия", 2013. - 368 с.
18. Косов М.Е., Ягудина Э.В. Налоговое регулирование инновационной деятельности. М.: Юнити-Дана, 2013. – 126 с.
19. Крохина Ю.А. Налоговое право России. Учебник для ВУЗов. - М.: Норма, 2015. – 720 с.
20. Марьяхин Г.Л. Очерки истории налогов с населения в СССР. - М.: Финансы. 2014. – 196 с.
21. Мюллер А. фон. Между задолженностью и налоговыми бунтами. Средневековый город на примере Флоренции и Кельна // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. Ланиной Б.Е. - М.: Прогресс, 2012. – 166 с.
22. Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник. М.: Издательство Юрайт, 2012. - 462 с.
23. Пепеляев С.Г. Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2011 года По материалам IX международной научно-практической конференции 20-21 апреля 2012 г. М: Норма. 2013. – 251 с.
24. Погребинский А.П. Очерки истории финансов СССР. - М.: Госфиниздат. 2014. – 166 с.
25. Толкушкин А.В. История налогов в России. - М.: Юристъ, 2014. - 202 с.

26. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение (2-е издание). - М: БЕК, 2014. – 401 с.
27. Чистяков О.И. История отечественного государства и права. Часть 2. Учебник. - М.: Бек, 2012. - 210 с.
28. Химичев Н.И. Финансовое право. Учебник. М: Гриф, 2016. – 410 с.

### **Материалы периодических изданий**

29. Айтхожина Г.С. Анализ состояния и перспектив развития системы планирования налоговых проверок в России // Вестник Омского университета. Серия «Экономика», 2012, № 3. – С. 20-25.
30. Воробьева В.Н. Рассмотрение налоговых споров и причины удовлетворения судебными органами исков налогоплательщиков // Налоговый вестник, 2016, № 4. - С. 12.
31. Мишустин М. Инспектор зря не ходит // Российская бизнес-газета, 2014, № 824. – С. 24-29.
32. Писарева А.С. Налоговая политика как фактор стабилизации экономики // Проблемы налогообложения и предпринимательства. Ростов н/Д, 2014, № 3. – С. 14-20.
33. Фокин А.Н. Система налогов и сборов в Российской Федерации: федеральные налоги и сборы // Общество и право, 2014, № 2 (48) / 2014. – С. 33-36.
34. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике // Налоговый вестник, 2014, № 11. - С. 21-22.
35. Шмиголь Н.С. Бюджетная политика в условиях экономической рецессии: уроки зарубежного опыта // Экономика. Налоги. Право, 2016, № 1. – 63-72.
36. Якупов З.С. Контрольная функция налога во взаимосвязи с другими его функциями // Актуальные проблемы экономики и права, 2013, № 3(27). - С. 171-175.

### **Интернет-ресурсы**

37. Сайт Федеральной налоговой службы. - URL: <http://www.nalog.ru/gosreg> (дата обращения: 17.03.2017)