

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра финансов, инвестиций и инноваций

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Выпускная квалификационная работа студентки

заочной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика профиль «Налоги и налогообложение»
5 курса группы 06001353
Щербаковой Татьяны Юрьевны

Научный руководитель
к.э.н., доц. Аулов Ю.Л.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ, ОРГАНИЗАЦИЯ И ФОРМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	6
1.1. Понятие и функции налогового контроля.....	6
1.2. Организационная система органов налогового контроля в Российской Федерации.....	10
1.3. Формы и методы налогового контроля в Российской Федерации...	15
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	28
2.1. Анализ результатов деятельности органов налогового контроля по обеспечению формирования налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации за 2014-2016 гг.....	28
2.2. Проблемы и пути совершенствования форм и методов налогового контроля в Российской Федерации	35
2.3. Развитие современных форм налогового контроля в Российской Федерации.....	40
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	58
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	61
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	68

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. Экономические реформы в Российской Федерации обусловили реформирование создание новой системы налогового контроля, повышение качества которого способствует росту налоговых доходов и стимулированию производства с целью снижения налоговой нагрузки на налогоплательщиков.

Налоговый контроль - важнейшая категория налогообложения, под которой, в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ), подразумевается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Общий контроль за соблюдением налогового законодательства в России в настоящее время осуществляет Федеральная налоговая служба России (ФНС России), которая руководит налоговой сферой и является межотраслевым органом управления.

Правовые процедуры налогового контроля и правила их осуществления устанавливаются законодательством о налогах и сборах. В связи с этим налоговый контроль представляет собой самостоятельный институт налогового права, является самостоятельной функцией налоговых органов, и по этой причине он имеет строго определенную направленность - обеспечение соблюдения налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, предупреждение налоговых правонарушений.

Степень научной разработанности. Теорию налогового контроля составляют исследования и труды ученых и практиков в сфере налогового контроля, таких как Беспалов М.В., Майбуров И.А., Мишустин М.В., Пансков В.Г., Семенихин В.В., Черник И.Д. и др. Однако, несмотря на значительное количество исследований в области налогового контроля, налоговыми

органами до настоящего времени еще не обеспечен полный контроль за правильным взиманием налогов в бюджет, и по устранению неправомерных способов уклонения недобросовестных налогоплательщиков от налогообложения.

Реальным путем повышения эффективности налогового контроля может стать изменение порядка работы налоговых органов и выработка новых подходов на основании сравнительного анализа показателей налоговой отчетности налогоплательщиков, сумм начисленных и уплаченных налоговых платежей, а также факторов, влияющих на формирование налоговой базы.

Цель и задачи исследования. Цель работы - исследовать теоретические основы функционирования системы налогового контроля в Российской Федерации, а также обосновать пути повышения эффективности деятельности налоговых органов по осуществлению контроля за поступлением налогов в бюджетную систему.

Цель исследования предполагает постановку и решение следующих задач:

- рассмотреть понятие, организационные основы и функции налогового контроля;
- охарактеризовать организационную систему органов налогового контроля в Российской Федерации;
- показать методы и формы контрольной работы налоговых органов в Российской Федерации;
- обосновать методику анализа поступления налогов, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации, а также методику анализа контрольной работы налоговых органов;
- определить пути совершенствования налогового контроля в Российской Федерации.

Объектом исследования выбрана система налогового контроля в Российской Федерации.

Предметом исследования является контрольная работа Федеральной налоговой службы России.

Границы исследования: 2014-2016 годы.

Информационной базой исследования являются законодательные акты Российской Федерации, нормативно-правовые акты Министерства финансов и Федеральной налоговой службы России и другие нормативные документы, информационные материалы, опубликованные в экономической литературе и периодических изданиях, статистическая отчетность ФНС России.

Методологической базой исследования являются методы экономико-статистического анализа, методы анализа и синтеза экономической информации, методы статистических группировок, сравнения, динамики, табличный и другие методы.

Практическая значимость исследования заключается в том, что авторские теоретические разработки доведены до конкретных методических и практических предложений, которые могут быть использованы органами налогового контроля в своей деятельности.

Структура работы обусловлена целью и задачами исследования. Она состоит из введения, двух глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

Выпускная квалификационная работа включает в себя 3 аналитические таблицы, содержащие расчеты показателей, рассматриваемые в работе, а также 1 информационную таблицу и 1 рисунок, наглядно демонстрирующих вопросы, изложенные в работе.

ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ, ОРГАНИЗАЦИЯ И ФОРМЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Понятие и функции налогового контроля

Налоговый контроль – один из важных элементов налоговой системы Российской Федерации, благодаря которому налоговая система может обеспечивать выполнение важнейшей государственной цели - формирование доходной части государственного бюджета, создаваемой в основном за счет налоговых платежей.

Налоговый контроль - особая форма функционирования налоговых органов, заключающаяся в проведении мероприятий, целью которых является выявление, предупреждение, пресечение налоговых правонарушений и привлечение виновных к ответственности.

Налоговый контроль как форма деятельности налоговых органов закреплена в ст.30 НК РФ, которая определяет, что налоговые органы - это единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в определенных случаях, и за правильностью взимания иных обязательных платежей [1].

Налоговый контроль основан на реализации налоговыми органами функции управления в налоговой сфере, которая реализуется через мероприятия налогового контроля.

Сущность налогового контроля раскрывается через определение понятия «налоговый контроль», которое призвано отражать его отличительные признаки, индивидуальность, роль и место среди таких понятий как контроль, надзор, финансовый контроль, бюджетный контроль, ведомственный контроль и т.п.

При этом сущность налогового контроля необходимо рассматривать в рамках понятия контроля вообще, для чего важно понять его этимологическое толкование.

Например, современный экономический словарь под редакцией Б.А. Райзберга дает следующее определение контроля: «Контроль - это составная часть управления экономическими объектами и процессами, заключающаяся в наблюдении за объектами с целью проверки соответствия наблюдаемого объекта желаемому и необходимому состоянию, предусмотренному законами, положениями, инструкциями и другими нормативными актами, а также программами, планами, договорами, проектами, соглашениями» [51].

Ученые, исследовавшие проблемы социального управления, в своих научных работах также затрагивали цели, функции, принципы контроля, компетенцию контрольных органов. Исходя из анализа таких научных работ, в них нет единого подхода к понятию контроля, поэтому можно говорить о дифференцированном подходе представителей разных отраслей знаний к анализу сущности контроля, так как эта сущность рассматривается ими с различных точек зрения.

В научных работах налоговый контроль определяется по-разному: как средство, форма, элемент, деятельность, система, условие, регулятор, явление, институт, метод, атрибут и т.д. Такие разнообразные подходы не столько отражают универсальную формулу понятия контроля, сколько являются следствием рассмотрения этого понятия через интересы представителей различных научных направлений - философских, управленческих, политических, правовых и др.

Поэтому можно согласиться с позицией разных авторов, так как в их подходе содержится элемент того большого и емкого содержания, которым обладает понятие «контроль», и дифференцированный подход подчеркивает сложность сущности налогового контроля, имеющей многообразные проявления, и дает возможность трактовать его понятие по-разному.

В научных исследованиях большинства ученых налоговый контроль рассматривается исходя из наличия следующих аспектов:

- совокупность способов, применяемых органами управления;
- функция, метод или особая форма управленческой деятельности;
- форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает информацию о действительном состоянии управляемого объекта;
- завершающая стадия управленческого процесса;
- система проверки процесса функционирования управляемого объекта с целью выявления отклонений от заданных параметров.

Часть ученых понятие налогового контроля определяют в двух аспектах:

- 1) налоговый контроль как деятельность налоговых органов;
- 2) налоговый контроль как совокупность приемов и методов.

Данной позиции придерживается, например, И.И. Кучеров, подчеркивая, что налоговый контроль - это «важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижения такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при которых исключаются нарушения налогового законодательства» [36].

Е.Н. Евстигнеев также полагает, что налоговый контроль - это установленная нормативными актами совокупность приемов и способов по обеспечению соблюдения налогового законодательства и налогового производства.

Е.Ю. Грачева и Э.Д. Соколова рассматривают понятие налогового контроля как деятельность уполномоченных органов по обеспечению соблюдения налогового законодательства: «Налоговый контроль относится к общегосударственному финансовому контролю и может быть определен как регламентированная нормами налогового права деятельность компетентных

органов, обеспечивающая соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налогов и сборов в бюджет или внебюджетный фонд» [62].

На деятельность уполномоченных государственных органов делает также акцент и налоговое законодательство. В ст.82 «Общие положения о налоговом контроле» НК РФ дается следующее определение налогового контроля: «Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом» [1].

Исследование и обобщение приведенных трактовок позволяют сделать вывод, что налоговый контроль может существовать как система, составляющие которой следующие:

- функция государственного управления;
- совокупность форм и методов, применяемых налоговыми органами;
- налогово-правовая норма;
- налогово-контрольные отношения; деятельность налоговых органов как завершающая стадия управленческого процесса;
- формы обратной связи, посредством которой налоговый орган получает необходимую информацию о деятельности налогоплательщика.

Проведя анализ определений понятия «налоговый контроль», можно утверждать, что налоговый контроль - это особая форма деятельности налоговых органов в сфере управления, основанная на властных предписаниях правовых норм, направленная на предупреждение, выявление и пресечение налоговых правонарушений, осуществление принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, привлечение к ответственности.

1.2. Организационная система органов налогового контроля в Российской Федерации

Правовой статус органов налогового контроля (налоговых органов) установлены НК РФ, Законом РФ от 21 марта 1991 г. №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», а также иными нормативными правовыми актами.

Согласно ст.1. Закона РФ № 943-1 налоговые органы Российской Федерации – это единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему налогов и сборов, а также контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства в пределах компетенции налоговых органов [2].

В соответствии с п. 1 ст. 30 НК РФ к налоговым органам относятся федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области налогов и сборов, и его территориальные подразделения.

Согласно Указу Президента РФ от 9 марта 2004 г. №314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» таким органом является Федеральная налоговая служба (ФНС России), находящаяся в ведении Министерства финансов РФ.

ФНС России функционирует с 14 октября 2004 г. в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. №506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» [3].

Единая централизованная система налоговых органов с точки зрения закона состоит из двух уровней - ФНС России и его территориальных органов. Вместе с тем, по признаку подчиненности в системе налоговых органов можно выделить три уровня:

- первый уровень - Федеральная налоговая служба РФ;

- второй уровень - региональные и межрегиональные территориальные налоговые органы;

- третий уровень – межрайонные, районные и городские территориальные налоговые органы (см.рис. 1.1).

Во главе системы налоговых органов стоит Федеральная налоговая служба РФ (ФНС).

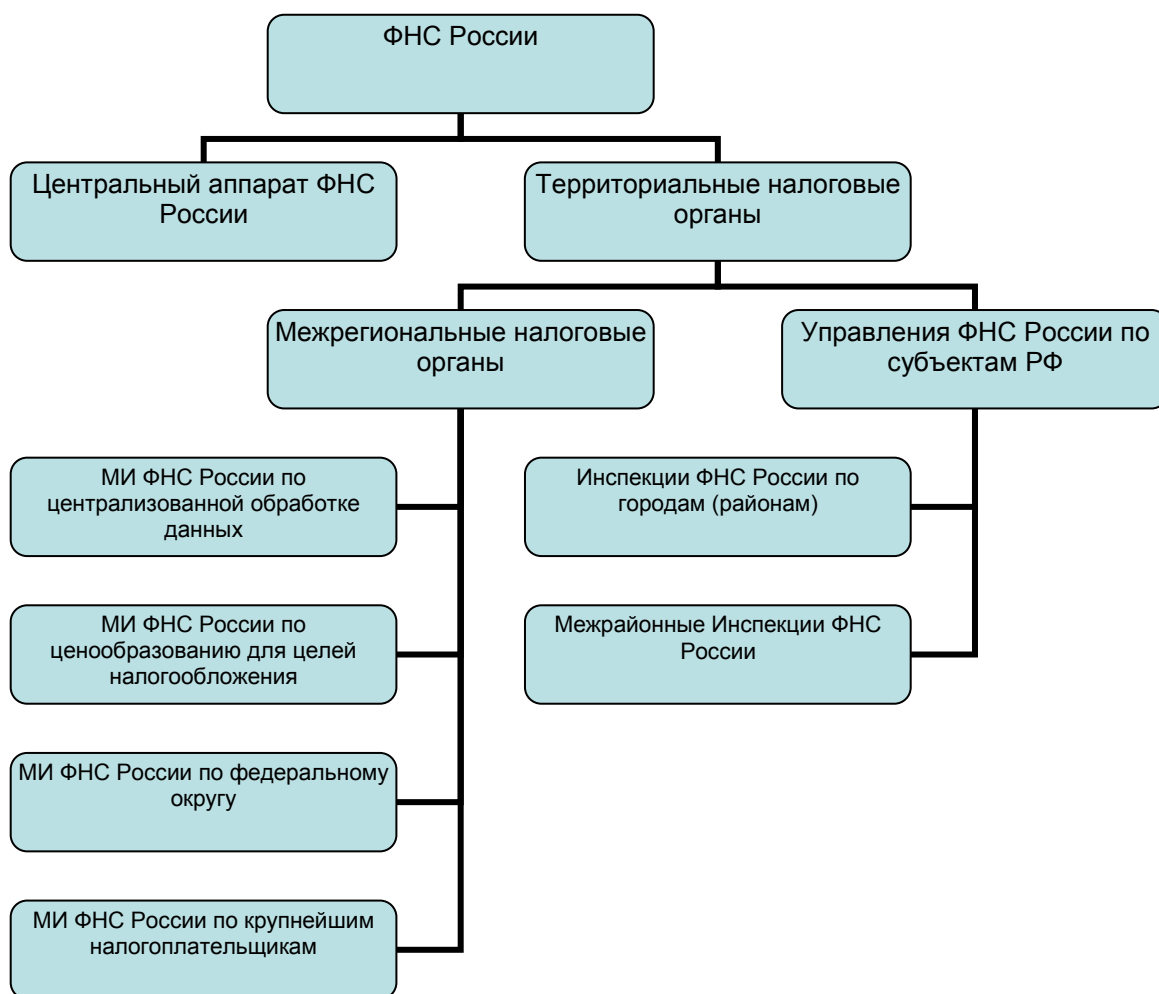


Рис.1.1. Организационная система налоговых органов в Российской Федерации

Федеральной налоговой службе подчиняются региональные управления (УФНС России) и межрегиональные инспекции ФНС (МРИ ФНС России).

К межрегиональным инспекциям относятся:

а) 1 межрегиональная инспекция по централизованной обработке данных (г.Москва)

б) семь инспекций, курирующих семь федеральных округов.

в) девять инспекций по крупнейшим налогоплательщикам, семь из которых находятся в Москве и две находятся в г.Санкт-Петербург. (см.табл.1.1). Указания этих инспекций в пределах их компетенции обязательны для региональных УФНС.

Таблица 1.1

Состав и компетенция межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам

Номер инспекции	Сфера администрирования
1	Разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализация нефти и нефтепродуктов;
2	Разведка, добыча, переработка, транспортировка и реализация природного газа;
3	Производство и оборот этилового спирта из всех видов сырья, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции
4	Электроэнергетика, в том числе производство, передача, распределение, реализация и диспетчеризация электрической и тепловой энергии
5	Производство и реализация продукции металлургической промышленности;
6	Оказание транспортных услуг
7	Оказание услуг связи
8	Машиностроение и оборонно-промышленный комплекс
9	Финансовый сектор экономики (банковская и страховая деятельность)

Региональным управлениям подчиняются территориальные инспекции ФНС (территориальные ИФНС). Это инспекции по городам и районам, которые непосредственно работают с налогоплательщиками. При этом могут выделяться межрайонные инспекции (МРИ).

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти и осуществляет функции:

1) по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения

в соответствующий бюджет налогов и сборов, за производством и оборотом табачной продукции,

2) агента валютного контроля,

3) органа исполнительной власти, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей,

4) органа исполнительной власти, обеспечивающего представление в делах о банкротстве 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 РФ, органами местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями.

Федеральная налоговая служба руководствуется в своей деятельности Конституцией Российской Федерации, федеральными законами, актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации, а также Положением «О Федеральной налоговой службе».

ФНС России возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством Российской Федерации по представлению Министра финансов Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации, а также управление государственным имуществом и оказание платных услуг.

Структурными элементами системы территориальных налоговых органов, входящими в единую централизованную систему налоговых органов Российской Федерации являются:

1) Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных (имеет сокращенное наименование - МИ ФНС России по ЦОД);

2) Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по федеральному округу (имеет сокращенное наименование, например: МИ ФНС России по Центральному федеральному округу);

3) Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам (имеет сокращенное наименование, например: МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам №3);

4) Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по ценообразованию для целей налогообложения (имеет сокращенное наименование, например: МИ ФНС России по ценообразованию);

5) Управление Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации (имеет сокращенное наименование, например: УФНС России по Белгородской области);

6) Инспекция Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления, инспекция Федеральной налоговой службы межрайонного уровня (имеет сокращенное наименование, например: ИФНС России по г.Белгороду).

Межрегиональные инспекции и Управления ФНС находятся в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтрольны. Инспекции ФНС находятся в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации и подконтрольны ФНС России и Управлению.

Формы и методы налогового контроля в Российской Федерации рассматриваются в следующем параграфе работы.

1.3. Формы и методы налогового контроля в Российской Федерации

Правовые процедуры налогового контроля и его правила устанавливает НК РФ. В связи с этим налоговый контроль представляет собой самостоятельный институт налогового права, нормы которого регулируют порядок:

- учета налогоплательщиков;
- приема налоговых деклараций и иных документов в рамках налогового контроля;
- проведения камеральной и выездной налоговой проверки;
- принятия мер по предупреждению и выявлению налоговых правонарушений.

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

В качестве форм налогового контроля, направленных на предупреждение налоговых правонарушений, нужно выделить:

- учет налогоплательщиков;
- налоговые проверки.

Среди форм налогового контроля налоговые проверки занимают основное место, поскольку являются наиболее эффективными и значимыми. Налоговая проверка направлена не только на установление фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, в результате которых государством недополучены суммы причитающихся к уплате налогов и сборов, но и на предупреждение нежелательных последствий несоблюдения налогового законодательства [63].

В качестве методов налогового контроля, используемых налоговыми органами, используются:

- истребование документов;
- инвентаризация имущества;
- осмотр;
- выемка документов;
- проведение экспертиз.

Одним из самых эффективных видов налогового контроля является выездная налоговая проверка. Она включает в себя огромный комплекс контрольных мероприятий, которые позволяют более тщательно проверять соблюдение налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, выявлять и пресекать нарушения, связанные с уклонением от уплаты налогов или снижением налогооблагаемой базы. Благодаря данной проверке обеспечиваются значительные поступления налогов в бюджеты Российской Федерации. В связи с этим важно совершенствование проведения выездной налоговой проверки, выявление неточностей в законодательстве и их устранение.

Выездная налоговая проверка - вид налогового контроля, который проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. В случае если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, она может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

При отборе налогоплательщиков для выездной проверки налоговый орган анализирует все сведения в отношении налогоплательщиков и основывается на критериях, описанных в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок. Благодаря данной Концепции налогоплательщики могут

сами оценить свои риски, что приводит к уменьшению количества налоговых правонарушений и сокращению выездных налоговых проверок.

В соответствии со ст. 89 НК РФ можно выделить следующие этапы выездной проверки:

1. Решение о проведении выездной налоговой проверки.
2. Проведение проверки.
3. Составление справки о проведенной проверке.

Согласно п. 2 ст. 89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения организации, или по месту жительства физического лица, или по месту нахождения обособленного подразделения иностранной организации, признаваемой налоговым резидентом Российской Федерации.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. И проверяться должен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Также налоговыми органами не должно проводиться две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период (п. 5 ст. 89 НК РФ).

Срок выездной налоговой проверки - два месяца, он исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о ее проведении. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев (п. 6, 8 ст. 89 НК РФ).

Согласно п. 9 ст. 89 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки:

- 1) для истребования документов (информации);
- 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- 3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки допускается не более одного раза по каждому лицу и не может превышать общий срок приостановления - шесть месяцев (только при исключительных условиях срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца).

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика.

Также может проводиться повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика, которая производится независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

В соответствии с п. 10 ст. 89 НК РФ повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, либо налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

Пункт 15 ст. 89 НК РФ гласит, что в последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющим составляется справка о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, она вручается налогоплательщику или его представителю. В случае уклонения от получения справки о проведенной проверке указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Заканчивается выездная налоговая проверка оформлением результатов.

Согласно п. 1 ст. 100 НК РФ в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов по результатам данной проверки

составляется акт налоговой проверки, который в течение пяти дней с даты этого акта должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку, или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем). Если лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), не согласно с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, то согласно п. 6 ст. 100 НК РФ оно вправе в течение одного месяца со дня получения акта налоговой проверки представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту.

Акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку.

По результатам их рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в течение десяти дней со дня истечения срока (то есть месяца) принимается одно из решений:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Или решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Срок рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения может быть продлен, но не более чем на один месяц.

Обнаружение налогоплательщиками лазеек и пробелов в порядке проведения и оформления выездной проверки дает возможность налогоплательщикам законно уйти от уплаты налогов, обжаловать решения

налоговых органов. Заполнение таких пробелов в законодательстве о налогах и сборах возможно в случае анализа судебной практики и дальнейшего совершенствования процедур проведения и оформления выездной налоговой проверки.

Зачастую налоговые органы при проведении выездной проверки кроме периода, не превышающего трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, проверяют и текущий год. Цепляясь за это, налогоплательщики незамедлительно подают в суд жалобы с требованием о признании недействительным решения инспекции о привлечении их к ответственности, пытаясь доказать нарушение со стороны налогового органа п. 4 ст. 89 НК РФ. Но, как показывает судебная практика, суд принимает сторону проверяющего.

Правомерной также считается проверка отчетных периодов текущего календарного года, если налоговый период, в который входят эти отчетные периоды, не завершен.

Еще одним основанием подачи жалобы налогоплательщиком в суд на действия должностных лиц налогового органа может являться такое нарушение процедуры проведения выездной проверки, как вынос инспекцией оригиналов документов с территории налогоплательщика и удержание их.

Пунктом 4 ст. 93 НК РФ установлено, что отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговыми правонарушениями. В случае такого отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа вправе производить выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

Решение о проведении повторной выездной проверки в отсутствие результатов ее проведения не возлагает на налогоплательщика каких-либо незаконных обязанностей. Кроме того, реализация предоставленных

управлению ст. 89 Налогового кодекса РФ полномочий невозможна без обращения к ранее проведенным мероприятиям налогового контроля, а также анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и представленной им налоговой и бухгалтерской отчетности. Соответственно, как сам процесс контроля за деятельностью налогового органа в рамках повторной выездной налоговой проверки, так и результаты и последствия этого контроля неизбежно отражаются на налогоплательщике, затрагивая его права и законные интересы.

В случае же невозможности вручения извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лично налогоплательщику такое извещение направляется по почте заказным письмом по юридическому адресу налогоплательщика, а также по адресу места жительства руководителя организации заказным письмом с уведомлением. Кроме того, налогоплательщик - физическое лицо или руководитель организации может быть уведомлен о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки путем направления телеграммы по адресу его места жительства. Подтверждением надлежащего уведомления о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки является полученное налоговым органом почтовое уведомление о вручении направленного заказного письма либо телеграммы лично адресату. В случае отказа налогоплательщика от получения акта лично данный факт отражается на последней странице акта.

Во многих случаях инспекции не удается доказать суду, что она пыталась уведомить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов. Налоговый орган сталкивался с ситуациями, когда организация меняла свой юридический адрес после реорганизации, юридический адрес не совпадал с фактическим, извещение было вручено лицу, не имеющему отношения к налогоплательщику, в связи с чем приходилось переносить рассмотрение итогов выездной проверки, так как инспекция не имела информации о надлежащем извещении налогоплательщика о времени и месте рассмотрения

итогах выездной проверки. Но в результате в связи с неявкой налогоплательщика инспекции приходилось рассматривать дело без участия проверяемого лица. В итоге суд отменял решение налогового органа согласно п. 14 ст. 101 НК РФ, в котором излагается, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных Налоговым кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Начиная с 19 августа 2017 года действует статья 54.1 «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога сбора, страховых взносов» Налогового кодекса РФ. Она введена Федеральным законом от 18.07.2017 №163-ФЗ и посвящена вопросам законного и незаконного признания расходов и предъявления вычетов. В ней определены конкретные действия налогоплательщика, которые расцениваются как злоупотребление своими правами.

В Письме ФНС России №ЕД-4-9/22123@ налогового ведомства даны подробные рекомендации по ее применению в целях единообразного подхода к сбору доказательственной базы в отношении фактов нарушения. Фактически же определены новые принципы отделения законной оптимизации от незаконной [12].

До этого сотрудники инспекций руководствовались критериями, изложенными в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53. Этот документ ввел понятие необоснованной налоговой выгоды и описал признаки, которые могут на нее указывать. Также в Постановлении №53 упоминается должная осмотрительность, которую необходимо проявлять при выборе контрагента. Отсутствие должной осмотрительности являлось поводом для того, чтобы признать налоговую выгоду необоснованной.

В пункте 1 статьи 54.1 НК РФ говорится, в каких случаях запрещено уменьшать облагаемую базу и сумму налогов к уплате. Так, уменьшение

невозможно, если оно является результатом искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и объектах налогообложения.

Наличие умысла в налоговом правонарушении должно быть отражено в актах и решениях по результатам проверок. Чтобы зафиксировать умышленное внесение недостоверных сведений в налоговую декларацию, налоговикам недостаточно просто перечислить все сделки, позволившие получить налоговую выгоду. Ревизоры обязаны назвать конкретные действия налогоплательщика и доказать, что они совершены намеренно. В противном случае нужно признать не искажение сведений, а методологическую ошибку, а она не дает права на применение пункта 1 статьи 54.1 НК РФ.

В Письме приведены примеры искажений, подпадающих под пункт 1 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ. Чтобы доказать искажение фактов хозяйственной жизни предприятия для снижения налогов, ФНС России указывает на совокупность обстоятельств, которую должен доказать проверяющий орган. В первую очередь, в чем конкретно выразилось искажение.

Также потребуется установить причинную связь между действиями налогоплательщика и допущенными искажениями и умышленный характер действий. Авторы Письма подчеркивают, что методологическая ошибка в фактах хозяйственной жизни, совершенная без умысла, не может признаваться искажением по этому пункту статьи.

Признаками искажения ФНС России называет создание схемы дробления бизнеса для применения специальных режимов налогообложения, а также пользование пониженными налоговыми ставками, льготами или вовсе освобождение от налогообложения. Внимание обратят на неправомерное использование международных норм, в частности, направленных на избежание двойного налогообложения.

По пункту 1 статьи также будут квалифицироваться фиктивные сделки, неотражение в отчетности выручки от товаров и услуг, а также заведомо недостоверная информация в бухгалтерском и налоговом учете.

Кроме того, из Письма следует, что об умышленных действиях и о наличии налоговой схемы могут говорить факты юридической, экономической или иной подконтрольности участников сделки. Речь идет о ситуациях, когда проверяемый налогоплательщик или его должностное лицо имели возможность влиять на условия и результаты деятельности, манипулировать сроками или порядком проведения расчетов.

Однако даже если участники схемы не были подконтрольны, они могли действовать согласованно, предопределяя движение денежных и товарных потоков и совершая другие запланированные организатором операции. Чтобы доказать умысел и вывести соучастников схемы на чистую воду, инспекторам надлежит разобраться, чьи интересы они преследовали. Тот, кто получил налоговую выгоду, и есть главный нарушитель закона.

Пункт 2 статьи 54.1 НК РФ требует от проверяющих органов доказать, что основной целью проведения сделки или операции было получение не результатов предпринимательской деятельности, но налоговой экономии. Под этот пункт подпадет формальный документооборот, когда сделка не исполняется заявленным контрагентом, а совершается в целях неправомерного учета расходов и заявления о налоговых вычетах. Примечательно, что НК РФ не ограничивает право проводить операции с минимальными налоговыми последствиями, но при выборе варианта сделки не должно быть «признака искусственности», лишённого хозяйственного смысла.

Для налоговых органов будет недостаточным просто перечислить все сделки, в результате которых налогоплательщик получил экономию. Необходимо будет указать конкретные действия, которые обусловили совершение правонарушения, а также свидетельствуют о намерениях причинить вред бюджету.

Налогоплательщикам, не искажавшим сведений о своей хозяйственной деятельности и об объектах налогообложения, разрешено уменьшать облагаемую базу и сумму налога к уплате при одновременном соблюдении двух условий:

- основной целью сделки или операции не является неуплата, зачет или возврат налога;

- обязательство по сделке исполнено лицом, которое является стороной договора или лицом, которому данное обязательство перешло по закону.

Повторимся - для соблюдения первого условия необходимо, чтобы сделка преследовала разумную деловую цель, а не налоговую экономию. На отсутствие деловой цели может указывать, в частности, бизнес-решение, не свойственное предпринимательскому обороту.

Однако в Письме есть предостережение: сотрудники ИФНС не должны настаивать на том, чтобы налогоплательщик избрал тот или иной вариант построения хозяйственных операций. Главное, чтобы выбранный вариант не был искусственным.

Чтобы аннулировать расходы и вычеты покупателя, инспекторам нужно доказать, что поставщиком является не тот, кто указан в первичных документах, а иное лицо, например сам покупатель.

Для этого проверяющие должны провести осмотр территории, сопоставить объем товара с размерами склада, опросить должностных лиц налогоплательщика, его покупателей, поставщиков и пр. Плюс к этому налоговикам следует взять у сторон сделки образцы почерка и назначить почерковедческую экспертизу.

Подозрительными являются такие факты, как использование поставщиком и покупателем одного IP-адреса и хранение печатей и документов продавца в офисе покупателя. Вероятно, эти обстоятельства свидетельствуют об обналичивании средств, то есть о схеме, когда деньги переводятся

фиктивному поставщику, а потом нелегально возвращаются покупателю. Очевидно, что подобные операции не дают права на вычеты и расходы.

При этом налоговые органы обязаны учитывать пункт 3 статьи 54.1 Налогового кодекса РФ. В нем говорится, что подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом не может служить самостоятельным основанием для отмены вычетов и расходов.

И последнее, что хотелось бы отметить: тем же числом, что и комментируемое Письмо ФНС России, датирован еще один достаточно судьбоносный документ - Определение Верховного Суда РФ от 31.10.2017 №305-КГ17-5672. В нем говорится о том, что ФНС России вправе отменять решение нижестоящего налогового органа при отсутствии жалобы налогоплательщика.

Причем делать это можно не только в рамках проведения контрольных мероприятий, предусмотренных налоговым законодательством (в виде выездных, повторных выездных налоговых проверок, когда проверяются и налогоплательщик, и полнота мероприятий налогового контроля, осуществленных налоговым органом), но и в порядке подчиненности в рамках контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов (когда оценивается только законность решения налогового органа без участия налогоплательщика).

Верховный Суд принял свое решение, рассмотрев кассационную жалобу ювелирной компании из Костромы, которая оспаривала действия ФНС, отменившей принятое в пользу компании решение нижестоящего управления.

Ранее региональное управление ФНС возместило этой компании НДС, несмотря на сомнения в чистоплотности ее контрагентов.

Год спустя в отношении контрагентов возбудили уголовные дела, а центральный аппарат ФНС пересмотрел результаты проверки, и вместо возмещения НДС налогоплательщик получил недоимку и штраф.

По мнению компании, ФНС могла пересмотреть решения управления только по жалобе налогоплательщика. Однако суд установил, что центральный аппарат ФНС действовал в рамках своих полномочий и может по своей инициативе отменять решения нижестоящих налоговых органов. Жалоба компании была отклонена.

Такое решение судей может оказаться бомбой замедленного действия или нависшим сразу над всеми компаниями и ИП дамокловым мячом - кому как нравится.

До недавнего времени в ходе внутренних проверок ФНС России находила ошибки в действиях своих подчиненных нечасто. Но если они и находились, то к разбору полетов обычно в том или ином качестве привлекались и налогоплательщики. Таким образом, у них оставалась возможность повлиять на судьбу.

Теперь же налогоплательщик не сможет участвовать в процедуре отмены льгот или вычетов - все будет происходить в рамках внутреннего контроля, который проводится без участия экономического субъекта. Кроме того, у ревизоров появилась и дополнительная мотивация: у ИФНС в субъектах РФ может возникнуть желание сократить количество положительных решений о предоставлении вычетов в пользу налогоплательщиков.

Особенно важно, что на отмену решений нижестоящих органов у ФНС России есть три года, исчисляемые с момента окончания контролируемого налогового периода. Такие сроки предусмотрены НК РФ, и превышать их нельзя [25].

Анализ и пути совершенствования налогового контроля в Российской Федерации рассматриваются в следующей главе работы.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Анализ результатов деятельности органов налогового контроля по обеспечению формирования налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации за 2014-2016 гг.

Важнейшее практическое значение в работе органов налогового контроля имеет анализ поступлений налогов в бюджетную систему на основе налоговой статистики с учетом тенденций развития макроэкономической ситуации, а также воздействия отраслевых и региональных факторов.

Результаты анализа структуры и динамики налоговых платежей органы налогового контроля используют для выработки рекомендаций по целенаправленному выбору предприятий для проведения налоговых проверок, оценки полноты уплаты плательщиками налогов и принятия мер к снижению недоимки по налогам. Кроме того, анализ поступления налогов в бюджетную систему, а также тенденций развития налогооблагаемой базы является основой для прогнозирования объемов поступлений налоговых платежей в бюджет.

Для анализа деятельности органов налогового контроля по обеспечению формирования налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации были использованы данные статистической отчетности ФНС России по форме 1-НОМ за 2014–2016 годы [65].

Анализ структуры поступления сумм налоговых платежей, администрируемых ФНС России, в федеральный бюджет, проведенный в таблице 2.1, показывает, что формирование всех доходов федерального бюджета, администрируемых налоговыми органами, в 2016 году обеспечено за счет поступления НДС – на 41,3%, НДС – на 40,5%, акцизов – на 9,2%, налога на прибыль организаций – на 7,1%.

В 2016 году совокупная доля указанных налогов составила 88,1%.

Таблица 2.1

Структура поступления налогов, администрируемых ФНС России,
в бюджетную систему Российской Федерации за 2014–2016 гг.

Виды доходов	Годы						Изменение (+, -)		
	2014		2015		2016		201 5к 201 4	201 6к 201 5	201 6к 201 4
	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Всего доходов федерального бюджета, администрируемых ФНС России: Из них:	6214,9	100	6880,4	100	6929,1	100	0,0	0,0	0,0
1.1. Налог на прибыль	411,3	6,6	491,3	7,1	491,0	7,1	0,5	0,0	0,5
1.2. НДС	2300,6	37,0	2590,0	37,6	2808,0	40,5	0,6	2,9	3,5
1.3. Акцизы	532,2	8,6	534,3	7,8	635,3	9,2	-0,8	1,4	0,6
1.4. НДСПИ	2857,9	46,0	3159,9	45,9	2863,4	41,3	-0,1	-4,6	-4,7
1.5. Водный налог	2,2	0,0	2,5	0,0	2,2	0,0	0,0	0,0	0,0
1.6. Прочие налоги и сборы	101,6	1,6	102,4	1,5	129,2	1,9	-0,1	0,4	0,3
2. Всего доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ, администрируемых ФНС России: из них:	6455,5	100	6907,8	100	7553,7	100	0,0	0,0	0,0
2.1. Налог на прибыль	1961,5	30,4	2107,4	30,5	2279,1	30,2	0,1	-0,3	-0,2
2.2. Акцизы	478,1	7,4	486,5	7,0	661,7	8,8	-0,4	1,8	1,4
2.3. НДФЛ	2679,4	41,5	2806,5	40,6	3017,2	39,9	-0,9	-0,7	-1,6
2.4. Налоги на имущество	955,0	14,8	1068,4	15,5	1116,9	14,8	0,7	-0,7	0,0
2.5. Прочие налоги и сборы	335,3	5,2	372,2	5,4	412,9	5,5	0,2	0,1	0,3

Анализ структуры поступления сумм налоговых платежей, администрируемых ФНС России, в консолидированные бюджеты субъектов РФ, показывает, что формирование всех доходов бюджетов субъектов РФ,

администрируемых налоговыми органами, в 2016 году обеспечено за счет поступления НДС – на 39,9%, акцизов – на 8,8%, налога на прибыль организаций – на 30,2%, имущественных налогов – на 14,8%.

В 2016 году совокупная доля указанных налогов составила 84,5%.

Анализ динамики поступления сумм налоговых платежей, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации проведен в таблице 2.2.

Таблица 2.2

Динамика поступления налогов, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации за 2014–2016 гг.

	Годы			Изменение (темп роста)			
	2014	2015	2016	2015 к 2014	2016 к 2015	2016 к 2014	Средне- годовой
	млрд. руб.	млрд. руб.	млрд. руб.	%	%	%	%
1. Всего доходов федерального бюджета, администрируемых ФНС России: Из них:	6214,9	6880,4	6929,1	110,7	100,7	111,5	105,6
1.1. Налог на прибыль	411,3	491,3	491,0	119,5	99,9	119,4	109,3
1.2. НДС	2300,6	2590	2808,0	112,6	108,4	122,1	110,5
1.3. Акцизы	532,2	534,3	635,3	100,4	118,9	119,4	109,3
1.4. НДСПИ	2857,9	3159,9	2863,4	110,6	90,6	100,2	100,1
1.5. Водный налог	2,2	2,5	2,2	113,6	88,0	100,0	100,0
1.6. Прочие налоги и сборы	101,6	102,4	129,2	100,8	126,2	127,2	112,8
2. Всего доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ, администрируемых ФНС России: из них:	6455,5	6907,8	7553,7	107,0	109,4	117,0	108,2
2.1. Налог на прибыль	1961,5	2107,4	2279,1	107,4	108,1	116,2	107,8
2.2. Акцизы	478,1	486,5	661,7	101,8	136,0	138,4	117,6
2.3. НДСФЛ	2679,4	2806,5	3017,2	104,7	107,5	112,6	106,1
2.4. Налоги на имущество	955	1068,4	1116,9	111,9	104,5	117,0	108,1
2.5. Прочие налоги и сборы	335,3	372,2	412,9	111,0	110,9	123,1	111,0

Анализ динамики поступления сумм налоговых платежей, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации - в федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов РФ, показывает, что в федеральный бюджет в 2016 году поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 6,9 трлн. руб., что на 11,5% больше, чем в 2014 году, а в консолидированные бюджеты субъектов РФ поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 7,5 трлн. руб., что на 17,0% больше, чем в 2014 году.

В федеральный бюджет в 2016 г. поступления налога на прибыль организаций составили 491,0 млрд. рублей или на 19,4% больше, чем в 2014 году, налога на добавленную стоимость поступило 2,8 трлн. рублей, или на 22,1% больше, чем в 2014 году, НДС – 2,8 трлн. рублей, что равно сумме поступлений 2014 года.

В консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в 2016 г. поступления налога на прибыль организаций составили 2,2 трлн. рублей, или на 22,1% больше, чем в 2014 году, налога на доходы физических лиц поступило 3,0 трлн. руб., или на 12,6% больше, чем в 2014 году, имущественных налогов – 1,1 трлн. рублей, или на 17,0% больше, чем в 2014 году.

Деятельность органов налогового контроля по налоговым проверкам (контрольной работы налоговых органов) оценивается, прежде всего, результатами проведения налоговых проверок.

Показатели анализа деятельности органов налогового контроля по налоговым проверкам, проведенной сотрудниками налоговых органов России на основании данных статистической отчетности ФНС России по форме 2-НК за 2014–2016 годы представлены в таблице 2.3 [66].

Анализ результатов деятельности ФНС России в части камеральных проверок налогоплательщиков показывает, что в 2016 г. органами налогового контроля было проведено всего 39,9 млн. камеральных проверок, что на 25% больше, чем в 2015 г.

Таблица 2.3

Показатели динамики налоговых проверок налогоплательщиков, состоящих на учете в ФНС России за 2014-2016 гг.

Показатели контрольной работы	Годы			Темп роста, %	
	2014	2015	2016	2015 к 2014	2016 к 2015
1. Камеральные налоговые проверки, всего, ед.	32869894	31943099	39977913	97,2	125,2
1.1. из них камеральные проверки, выявившие нарушения, ед.	1964299	1948892	2254559	99,2	115,7
1.2. доля камеральных проверок, выявивших нарушения, в %	6,0	6,1	5,6	0,1	-0,5
2. Дополнительно начисленные по камеральным налоговым проверкам платежи, включая санкции и пени, всего, млн. руб.	55484610	82925255	102328331	149,5	123,4
в том числе					
2.1. налоги	45689027	68578503	76801765	150,1	112,0
2.2. пени и штрафы	9795583	14346752	25526566	146,5	177,9
3. Дополнительно начисленные по камеральным налоговым проверкам, выявившим нарушения, платежи, в среднем на 1 проверку, тыс. руб.	28,2	42,5	45,4	150,6	106,7
4. Выездные налоговые проверки организаций и физических лиц, ед.	34245	29394	24879	85,8	84,6
4.1. из них выездные проверки, выявившие нарушения, ед.	33827	29127	24670	86,1	84,7
4.2. доля выездных проверок, выявивших нарушения, в %	98,8	99,1	99,2	0,3	0,1
5. Дополнительно начисленные по выездным налоговым проверкам платежи, включая санкции и пени, всего, млн. руб.	288089946	268280522	349136644	93,1	130,1
в том числе					
5.1. налоги	211320504	198981944	252417113	94,2	126,9
5.2. пени и штрафы	76769442	69298578	96719531	90,3	139,6
6. Дополнительно начисленные по выездным налоговым проверкам, выявившим нарушения, платежи, в среднем на 1 проверку, тыс. руб.	8517	9211	14152	108,2	153,7

При этом, дополнительно начисленные по ним платежи, включая пени и налоговые санкции, в 2016 г. составили 102,3 млрд. руб., что на 23,4% больше, чем в 2015 г. Такие показатели говорят о повышении эффективности контрольной работы налоговых органов России в части камеральных проверок в 2016 г.

Также о повышении эффективности контрольной работы органов налогового контроля свидетельствует повышение относительного показателя дополнительно начисленных по камеральным проверкам платежей, включая пени и санкции в среднем на 1 проверку с 28,2 тыс. руб. в 2014 г. до 45,4 тыс. руб. в 2016 г.

Причинами большинства случаев применения налоговых санкции были следующие виды нарушений: несвоевременное представление налоговых деклараций согласно ст. 119 и ст. 126 НК РФ, неуплата или неполная уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы или иного неправомерного исчисления налога согласно п.1 ст. 122 НК РФ.

Основной характер ошибок, выявленных при проведении камеральных проверок: ошибки в исчислении налоговой базы, неправильное применение налоговых ставок, а также арифметические ошибки.

Анализ контрольной работы по выездным проверкам, проведенной работниками налоговых органов России за 2014–2014 гг., показывает, что за 2016 г. органами налогового контроля проведено 24879 выездных проверок организаций и физических лиц-предпринимателей, что на 15,4% меньше, чем в 2015 г. При этом, в 2015 году дополнительно начисленные по выездным проверкам платежи, включая налоговые санкции, составили 349,1 млрд. руб., что на 30,1% больше, чем в 2015 г.

О повышении эффективности контрольной работы органов налогового контроля свидетельствует увеличение относительного показателя дополнительно начисленных по выездным налоговым проверкам платежей в среднем на 1 проверку – с 8,5 млн. руб. в 2014 г. до 14,1 млн. руб. в 2016 г.

Поэтому можно сделать вывод, что при снижении в 2016 году по сравнению с 2015 г. количества выездных налоговых проверок на 25,4%, эффективность одной выездной налоговой проверки повысилась на 53,7%, а доля результативных выездных налоговых проверок достигла почти стопроцентного уровня – 99,2 %.

Из общей суммы доначислений налогов в результате проведения камеральных и выездных налоговых проверок основные доначисления были произведены: по налогу на добавленную стоимость – 42%, налогу на прибыль организаций – 28%, акцизам – 13%, налогу на доходы физических лиц – 10%, имущественным налогам – 4%.

Уровень взыскания налоговых платежей по результатам выездных и камеральных налоговых проверок, решения по которым вступили в силу, составил 55,3%, что на 13,3 п. п. выше, чем в 2014 году, что свидетельствует о повышении качества проведения контрольных мероприятий, сборе достаточной доказательственной базы по выявляемым правонарушениям.

О положительных тенденциях в контрольной работе в отчетном периоде свидетельствует и сокращение суммы уменьшенных платежей (из доначисленных по налоговым проверкам) по решениям судебных органов. Это свидетельствует о тщательном сборе доказательной базы, улучшении качества подготовки и проведения контрольных мероприятий.

ФНС России уделяет важное внимание таким элементам работы по предупреждению налоговых правонарушений как проведение разъяснительной работы и повышение открытости самого процесса налогового контроля. В рамках утвержденной ФНС России Концепции планирования выездных налоговых проверок, налоговыми органами опубликованы 12 общедоступных Критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемых в процессе отбора объектов для проведения налоговых проверок, а также были актуализированы значения среднеотраслевых показателей - критериев самостоятельной оценки рисков (налоговая нагрузка, рентабельность активов и рентабельность продаж), позволяющих налогоплательщикам своевременно и в полном объеме выполнять налоговые обязательства. Вместе с тем, необходимо и дальше совершенствовать законодательные механизмы, направленные на воспрепятствование нарушениям при исчислении и уплате налогов.

2.2. Проблемы и пути совершенствования форм и методов налогового контроля в Российской Федерации

Налоговый контроль является одним из важнейших направлений государственного финансового контроля. Приоритет налогового контроля обусловлен значимостью налогов и сборов как источников доходов федерального, регионального и местных бюджетов. В зависимости от органов, осуществляющих финансовый контроль, он подразделяется на государственный (общегосударственный и ведомственный), внутрихозяйственный и аудит. Следовательно, налоговый контроль относится к общегосударственному финансовому контролю.

В широком смысле налоговый контроль охватывает все сферы деятельности уполномоченных органов, включая осуществление налогового учета, налоговых проверок и др., а также деятельность контролируемых субъектов, связанную с уплатой налогов и сборов. В узком смысле под налоговым контролем понимается проведение налоговых проверок уполномоченными органами.

Формы и методы налогового контроля постоянно совершенствуются. В законодательство о налогах и сборах РФ вносятся изменения, позволяющие расширить понятие «формы налогового контроля».

Эти изменения направлены на усиление контрольной функции государства по правильности начисления и уплаты налогов, а также на ужесточение мер к недобросовестным налогоплательщикам и привлечение их к налоговой ответственности.

Однако в НК РФ на сегодняшний момент отсутствует четкое разграничение таких важных понятий, как форма и методы налогового контроля. Как показывает судебно-арбитражная практика, отсутствие четких критериев определения форм и методов налогового контроля вызывает спорные вопросы [40].

Пунктом 1 ст. 82 НК РФ осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), назван в качестве одной из форм налогового контроля. Однако положения ст. ст. 91 и 92 НК РФ, регламентирующие соответствующие полномочия налоговых органов, прямо указывают на то, что осмотр территорий (помещений) налогоплательщика и доступ на территорию (в помещение) налогоплательщика возможны только в связи с проведением в отношении данного налогоплательщика выездной налоговой проверки.

Следовательно, в контексте действующего законодательного регулирования осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), не может рассматриваться в качестве самостоятельной формы налогового контроля и осуществляться вне рамок выездной налоговой проверки (Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Кроме того, в соответствии с п. 27 Постановления №57 налоговый орган, руководствуясь нормой абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ, при рассмотрении материалов налоговой проверки вправе исследовать также документы, полученные в установленном НК РФ порядке до момента начала соответствующей налоговой проверки. Следовательно, если осмотр помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли), произведен до начала соответствующей камеральной налоговой проверки, то полученный в ходе осмотра протокол может быть использован налоговым органом в качестве доказательства нарушения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

Вместе с тем ФНС России обращает внимание на то, что в соответствии с изменениями, внесенными в ст. 92 НК РФ Федеральным законом от 28 июня 2013 г. №134-ФЗ (вступили в силу с 1 января 2015 г.), осмотр территорий, помещений, документов и предметов лица, в отношении которого проводится

камеральная налоговая проверка, производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего эту налоговую проверку. При этом указанные изменения затрагивают исключительно случаи, предусмотренные п. п. 8 и 8.1 ст. 88 НК РФ (Письмо ФНС России от 22 августа 2014 г. №СА-4-7/16692 «О применении отдельных положений Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»). Данный пример свидетельствует о необходимости четкого разграничения форм и методов налогового контроля,

Перечень форм налогового контроля в действующем законодательстве является открытым, поэтому можно прийти к выводу, что и перечень предпосылок привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности также является открытым. Такое правовое регулирование приводит к тому, что налоговые органы не всегда ограничиваются в своей деятельности только лишь теми процедурами налогового контроля, которые предусмотрены НК РФ, что приводит к нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков. Усугубляется это также и тем, что на современном этапе в теории, в законодательстве и на практике допускается смешение форм, методов, видов, а также мероприятий налогового контроля.

Говоря о позиции налоговых органов в отношении привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности, нельзя обойти вниманием спорный вопрос получения необоснованной налоговой выгоды.

Основная цель мероприятий налогового контроля - проверить правильность исчисления и уплаты налогов налогоплательщиками. Однако нередко, а если учесть риск-ориентированный подход, который используют налоговые органы при выборе претендентов на проверку, то очень даже часто ревизия заканчивается обвинением налогоплательщика в получении так называемой необоснованной налоговой выгоды. А это доначисленные налоги, пени, штрафы.

Видимо именно поэтому в ФНС решили кардинально изменить подход к сбору доказательств факта получения налогоплательщиком налоговой выгоды.

Понятие «необоснованная налоговая выгода» ввел в оборот еще Пленум ВАС в Постановлении от 12 октября 2006 г. №53. Причем судьи шли от обратного. Сначала они определили, что такое налоговая выгода.

Таковой они признали уменьшение размера налоговой обязанности вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения налогового вычета, налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета. А затем Пленум ВАС вывел критерии, которые свидетельствуют о том, что такая выгода получена налогоплательщиком необоснованно.

Со временем эти критерии стали уточняться. Появились и новые. Однако в любом случае неизменным осталось то, что факт получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды должны доказывать, как и прежде, налоговики. Между тем и самим налогоплательщикам приходится держать оборону, представляя суду свои аргументы, доказывающие, что у сделки все же была деловая цель, кроме как экономия на налогах. И что при выборе контрагента они действовали осмотрительно и т.д. и т.п.

На самом деле примеров, когда налогоплательщик, который вел себя с налоговой точки зрения добросовестно, но полученную им налоговую выгоду инспекторы признавали необоснованной, достаточно много. Объединяет такие дела одно – налоговые органы формально подходят к сбору доказательств получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды. То есть они не утруждают себя тем, чтобы выяснить, а участвовал ли сам налогоплательщик в тех или иных схемах. Знал ли он вообще, с кем имел дела его контрагент, и т.д. и т.п.

Если нет никаких доказательств взаимозависимости налогоплательщика с недобросовестными поставщиками, инспекторы должны выяснить, насколько

именно его действия добросовестны. Инспекторов заинтересует, как проверялись контрагенты, почему, к примеру, цена договора поставки завышена или занижена. Причем проверять будут исключительно контрагентов «первого звена». За всю цепочку отвечать налогоплательщик не должен и спрашивать с него за это нельзя. Более того, представители ФНС, наконец, официально заявили, что во главу угла нужно ставить именно реальность осуществленной сделки. То есть даже если лица, подписи которых стоят на документах, от них открещиваются или свидетели что-то там наговорили лишнее, это еще, как говорится, не приговор [35].

Поэтому важно отметить, что наконец-то прямо в НК РФ прописано, что можно считать обоснованной выгодой налогоплательщика (поправки внесены Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ).

Уменьшить базу или сумму налога правомерно по правилам НК РФ для конкретного налога и при следующих условиях:

- лицо не искажило в налоговом и бухгалтерском учете или налоговой отчетности информацию о фактах хозяйственной жизни, объектах налогообложения;

- операция или сделка не преследовали целей неуплаты или неполной уплаты налога, а также его зачета или возврата;

- контрагент или лицо, которому передано обязательство по сделке или операции, исполнили его.

При соблюдении указанных условий налоговая выгода будет считаться обоснованной, даже если контрагент нарушил законодательство о налогах и сборах или можно было совершить другую законную сделку с тем же экономическим результатом. Причем эти обстоятельства не станут самостоятельным основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. Нововведение распространяется на налогоплательщиков, плательщиков сборов, страховых взносов и на налоговых агентов.

2.3. Развитие современных форм налогового контроля в Российской Федерации

К современным формам налогового контроля можно отнести налоговый мониторинг, предварительный налоговый контроль и автоматизированную систему камерального налогового контроля.

Федеральный закон от 4 ноября 2014 г. №348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», вступивший в силу 1 января 2015 г., дополнил часть первую Налогового кодекса РФ разделом V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга», состоящим из гл. 14.7 «Налоговый мониторинг. Регламент информационного взаимодействия»; гл. 14.8 «Порядок проведения налогового мониторинга. Мотивированное мнение налогового органа», законодательно закрепив новую форму налогового контроля - горизонтальный мониторинг.

Налоговый мониторинг представляет собой способ расширенного информационного взаимодействия, при котором организация предоставляет налоговому органу доступ в режиме реального времени к данным бухгалтерского и налогового учета, что в свою очередь освобождает организацию от проведения камеральных и выездных налоговых проверок и сохраняет за налоговым органом возможность проверки полноты и своевременности исчисления (уплаты) налогов и сборов (Письмо ФНС России от 17.12.2014 №ЕД-4-2/26194).

Нельзя не согласиться, что внедрение налогового мониторинга призвано способствовать сокращению затрат на организацию и проведение налоговых проверок, поскольку введение данной формы налогового контроля не потребует дополнительных материальных затрат, так как ФНС России может перераспределить трудовые ресурсы и провести организационные мероприятия в рамках штатной численности.

Налоговый мониторинг как форма налогового контроля должен снизить конфликтность между участниками налоговых отношений и повысить

эффективность взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Налоговый мониторинг как форма налогового контроля действует с 1 января 2016 года. В рамках налогового мониторинга организации предоставляют налоговым органам онлайн-доступ к своим информационным системам (ресурсам), в которых ведется бухгалтерский и налоговый учет.

По мнению налоговых органов, значение института налогового мониторинга заключается в следующем:

- формирование оптимальной для РФ модели института предварительного налогового разъяснения на основе проведенного анализа;
- повышение прозрачности правоприменения законодательства РФ о налогах и сборах;
- существенное улучшение восприятия инвесторами делового климата;
- повышение прогнозируемости налоговых платежей;
- своевременное выявление пробелов и коллизий в законодательстве РФ о налогах и сборах;
- сокращение затрат на проведение налоговых проверок, судебных издержек в связи с сокращением налоговых споров;
- обеспечение повышения уровня правовой культуры налогоплательщиков.

Сейчас налоговый мониторинг проводится в отношении нескольких десятков организаций из числа крупнейших налогоплательщиков. Среди них компании, работающие в сферах добычи нефти, природного газа, производства и торговли, оказания услуг связи.

Предметом налогового мониторинга как формы фискального контроля являются правильность исчисления (удержания), полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов (п. 1 ст. 105.26 НК РФ). При проведении налогового мониторинга налоговый орган вправе истребовать у организации необходимые документы (информацию), пояснения,

связанные с правильностью исчисления (удержания), полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, а также привлекать эксперта и специалиста (п. 3 ст. 105.29 НК РФ).

Налоговый контроль в форме налогового мониторинга осуществляется по всем налогам и сборам, обязанность по уплате которых в соответствии с НК РФ возложена на организацию-налогоплательщика, представившую заявление о проведении налогового мониторинга (Письмо ФНС РФ от 30.05.2016 №ЕД-4-15/9597@).

Проведение налогового контроля в данной форме является добровольным. Налоговый мониторинг проводится налоговым органом на основании соответствующего решения, которое в свою очередь принимается по результатам рассмотрения заявления организации о проведении налогового мониторинга (далее - заявление) и представленных вместе с ним документов, информации

Организация вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга при одновременном соблюдении следующих условий:

- совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль и налога на добычу полезных ископаемых, подлежащих уплате в бюджет за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, без учета налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 млн. руб.;

- суммарный объем полученных доходов по данным годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, составляет не менее 3 млрд. руб.;

- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего

году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, не менее 3 млрд. руб.

При определении совокупной суммы налогов учитываются налоги, обязанность по уплате которых возложена на организацию как на налогоплательщика и налогового агента.

Как правило, налоговый мониторинг проводится на федеральном уровне - межрегиональными инспекциями ФНС по крупнейшим налогоплательщикам.

Налогоплательщики, отвечающие названным условиям, могли обратиться до 1 июля 2016 года в инспекцию с заявлением о проведении налогового мониторинга за 2017 год.

Положения о налоговом контроле в форме налогового мониторинга применяются в отношении участников консолидированной группы налогоплательщиков (КГН) с 1 января 2016 года. Предметом налогового мониторинга в отношении участника КГН являются (Письмо ФНС РФ №ЕД-4-15/9597@):

- правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с налоговым законодательством возложена на данную организацию;

- правильность определения полученных участником КГН доходов и осуществленных расходов для целей исчисления и уплаты налога на прибыль по КГН.

Не подпадает под мониторинг правильность оценки другими участниками КГН полученных доходов и произведенных расходов для исчисления и уплаты налога на прибыль, если эти участники не заявили о проведении налогового мониторинга. Однако уже подготовлены поправки, предусматривающие также проведение налогового мониторинга в отношении участника (ответственного участника) КГН по вопросам правильности

определения полученных им доходов и осуществленных расходов для расчета и уплаты налога на прибыль по консолидированной группе налогоплательщиков.

До вступления в силу данных изменений представляется целесообразным налоговому органу, принявшему решение о проведении налогового мониторинга в отношении организации - участника (ответственного участника) КГН, заключать с этой организацией соглашение о расширенном информационном взаимодействии.

4 июля 2017 года вступил в силу Приказ ФНС РФ от 21.04.2017 №ММВ-7-15/323@ «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним». Документ вносит уточнения в требования регламента информационного взаимодействия налогового органа и организации.

В том числе в нем более детально прописаны требования к описанию:

- порядка представления налоговому органу доступа к информационным системам организации;
- функциональных возможностей информационных систем организации;
- работы с документами в информационных системах организации;
- сведений об организационных формах и способах ведения бухучета;
- структуры раскрытия показателей налоговой отчетности;
- порядка и сроков внесения изменений в регламент информационного взаимодействия в случае изменения законодательства РФ о налогах и сборах.

В регламенте информационного взаимодействия отражается порядок представления налоговому органу документов (информации), связанных с исчислением (удержанием), уплатой (перечислением) налогов. Также в регламенте указывается порядок ознакомления налогового органа с подлинниками этих документов. Плюс к тому в регламенте взаимодействия указывается следующая важная информация:

- порядок отражения организацией в регистрах бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов, объектов налогообложения и налоговой базы;
- сведения о регистрах бухучета, об аналитических регистрах налогового учета;
- информация о системе внутреннего контроля данной организации за совершаемыми фактами хозяйственной жизни и правильностью исчисления налогов.

Для целей проведения налогового мониторинга под системой внутреннего контроля понимается совокупность организационной структуры, методик и процедур, утвержденных организацией для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации при исчислении (удержании) налогов, а также для своевременной подготовки бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации.

Мотивированное мнение налогового органа отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, иных обязательных платежей, администрируемых налоговыми органами.

Запрос налогоплательщика о предоставлении мотивированного мнения должен содержать:

- описание деловой цели, основных условий, в том числе прав и обязанностей сторон, сроков и условий осуществления платежей по совершенной или планируемой сделке (операции) либо совокупности взаимосвязанных сделок (операций), а также по иным совершенным фактам хозяйственной жизни организации;
- информацию о деятельности контрагентов, иных лиц и выполняемых ими функциях с указанием государств и территорий, налоговыми резидентами которых они являются, и иную значимую для порядка исчисления (удержания)

и уплаты (перечисления) налогов и сборов информацию по совершенной или планируемой сделке (операции) или совокупности взаимосвязанных сделок (операций), а также по иным совершенным фактам хозяйственной жизни организации;

- позицию организации по вопросам порядка исчисления (удержания) и уплаты (перечисления) налогов и сборов, страховых взносов.

К запросу о предоставлении мотивированного мнения могут быть приложены копии документов, подтверждающих информацию, указанную в запросе.

Мотивированное мнение по запросу организации должно быть направлено этой организации налоговым органом в течение месяца со дня получения указанного запроса.

Мотивированное мнение обязательно для исполнения налоговыми органами и организацией в ходе проведения налогового мониторинга, за исключением случаев, когда:

- мнение основано на неполной или недостоверной информации;
- существенные условия исполнения сделки (операции), а также совершения иного факта хозяйственной жизни не соответствуют информации, предоставленной организацией;
- на момент исполнения сделки (операции), совершения иного факта хозяйственной жизни нормы законодательства и нормативно-правовых актов, на основании которых составлено мотивированное мнение, утратили силу (изменены).

Налоговый орган в срок не позднее 1 декабря года, следующего за периодом, за который проводился налоговый мониторинг, уведомляет организацию о наличии (отсутствии) невыполненных мотивированных мнений. Причем исполнять нужно то мнение, с которым налогоплательщик согласен и которое отвечает требованиям налогового законодательства.

О согласии с мотивированным мнением организация уведомляет налоговый орган, которым составлено это мотивированное мнение, с приложением документов, подтверждающих его выполнение (при их наличии) (п. 6 ст. 105.30 НК РФ). Организация выполняет мотивированное мнение путем учета изложенной в нем позиции налогового органа в налоговом учете, налоговых декларациях (расчетах) (уточненных налоговых декларациях (расчетах)) или иным способом.

В случае несогласия с мотивированным мнением организация в течение одного месяца со дня его получения представляет разногласия в налоговый орган. Он, в свою очередь, обязан в течение трех дней со дня их получения направить эти разногласия со всеми имеющимися у него материалами для инициирования проведения взаимосогласительной процедуры в ФНС. То есть спорный вопрос налогообложения будет решаться на высшем уровне - федеральными чиновниками.

При проведении налогового мониторинга налоговый орган не вправе направлять организации мотивированное мнение по вопросам, связанным с контролем соответствия цен, примененных организацией в контролируемых сделках, рыночным ценам.

Это происходит в ходе взаимосогласительной процедуры, которая проводится ФНС с участием налогового органа, которым составлено мотивированное мнение, и организации (ее представителя), которая представила разногласия. По результатам взаимосогласительной процедуры федеральные чиновники уведомляют организацию об изменении мотивированного мнения либо оставлении его без изменений.

Организация в течение одного месяца со дня получения уведомления об изменении мотивированного мнения либо оставлении его без изменений уведомляет налоговый орган, которым составлено мотивированное мнение, о своем согласии (несогласии) с приложением документов, подтверждающих выполнение мотивированного мнения (при их наличии). Статья 105.31 НК РФ

не поясняет, что делать дальше в случае несогласия налогоплательщика с результатами взаимосогласительной процедуры. Вероятнее всего, несогласному плательщику налогов придется обращаться в суд, так как можно считать, что все досудебные меры урегулирования налогового спора приняты.

Преимущество налогового мониторинга в том, что участники налогового мониторинга теперь могут обсуждать планируемые сделки с налоговым органом. В частности, налогоплательщик вправе обратиться в налоговый орган с запросом о предоставлении мотивированного мнения не только по совершенным, но и по планируемым операциям.

Такое мнение будет обязательным для исполнения на время проведения налогового мониторинга для налоговиков и для налогоплательщика. Исключения составляют лишь те случаи, когда мотивированное мнение о сделке было основано на неполной или недостоверной информации, предоставленной организацией, либо на момент исполнения сделки нормы законодательства изменятся или утратят силу.

Такой механизм позволяет налогоплательщикам обсуждать с налоговыми органами последствия будущих сделок и минимизировать налоговые риски.

Кроме того, налоговый мониторинг предполагает постоянный контроль, поэтому у налоговиков не возникает необходимости проводить камеральные проверки налоговых деклараций, за исключением случаев:

- представления налоговой декларации (расчета) позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг;
- представления декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, или налоговой декларации по акцизам, в которой заявлена сумма акциза к возмещению;
- представления уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему Российской Федерации, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом);

- досрочного прекращения налогового мониторинга.

При этом налогоплательщик, в отношении которого проводится налоговый мониторинг, не освобождается от обязанности по представлению налоговых деклараций (расчетов) и, следовательно, от ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 НК РФ, за непредставление налоговой декларации (расчета) в установленный законодательством срок (Письмо ФНС РФ от 31.08.2016 N ЕД-4-15/16129@).

Прекращается налоговый мониторинг тогда, когда данная форма налогового контроля теряет свою эффективность как инструмент администрирования. В частности, мониторинг прекращается досрочно в случаях (п. 1 ст. 105.28 НК РФ):

- неисполнения организацией регламента информационного взаимодействия, которое стало препятствием для проведения налогового мониторинга;

- выявления налоговым органом факта предоставления организацией недостоверной информации в ходе проведения налогового мониторинга;

- систематического (два раза и более) непредставления налоговому органу в ходе проведения налогового мониторинга документов (информации), пояснений.

Налоговый орган уведомляет в письменной форме организацию о досрочном прекращении налогового мониторинга в течение 10 дней после установления вышеназванных обстоятельств, снижающих эффективность данной формы контроля.

Налоговый мониторинг является достаточно эффективным средством налогового контроля, поскольку сами налоговые органы затрачивают достаточно много времени на контроль в режиме реального времени как за текущими, так и за предстоящими хозяйственными операциями [26].

Еще одной новой формой совершенствования налогового контроля является предложение о введении института предварительного контроля.

Согласно п. 7 Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов с целью предоставления налогоплательщику возможности получать информацию о налоговых последствиях сделки, которую он только планирует совершить, в рамках мероприятий предварительного налогового контроля предполагается ввести институт предварительного налогового разъяснения (контроля), который уже успешно функционирует в зарубежных правовых системах.

Например, в Швеции аналогичный институт «фискальный рескрипт» представляет собой выдачу комиссией по налоговому праву предварительного заключения (forhandsbesked) о налоговых последствиях той или иной сделки. Предварительное заключение может быть запрошено как налогоплательщиком, так и налоговой администрацией; оно является обязательным для налоговых органов и применяется при налогообложении при условии, что соответствующий налогоплательщик пожелает этого.

По мнению налоговой службы, такой институт поможет значительно снизить налоговые риски, сыграет существенную роль в стимулировании деловой активности за счет повышения стабильности и определенности правового регулирования налогообложения, а также предоставит налогоплательщику гарантию в отношениях с налоговым органом, поскольку полнота и достоверность предоставленной налогоплательщиком информации освободят его от риска применения к нему налоговых санкций.

Налоговым органам введение данного института позволит осуществлять предварительный налоговый контроль деятельности налогоплательщика и сократить временные издержки при проведении последующих налоговых проверок, а также поможет в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

В какой форме может быть реализован данный институт в России, пока неизвестно. Однако законодателю предстоит предусмотреть подробную процедуру, включая сроки, порядок исполнения разъяснений налоговых

органов и др., чтобы механизм предварительного налогового контроля принес свои благотворные плоды.

В настоящий момент подобной деятельностью занимаются специализированные компании в форме налогового анализа, по результатам которого налогоплательщику предоставляется заключение о полноте и достоверности исчисления и уплаты налогов в бюджет, о возможных предложениях по оптимизации налоговых последствий. Налоговый анализ проводится не только по результатам всей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, но может быть проведен по конкретной сделке или сделкам с определенным контрагентом.

Таким образом, можно с разных позиций толковать существующие показатели деятельности налоговых органов, а также вводимые меры совершенствования налогового администрирования, однако нельзя не заметить складывающуюся тенденцию снижения судебных споров и переход к урегулированию налоговых конфликтов на досудебном уровне. В такой ситуации, когда налоговые органы устанавливают факт налогового правонарушения, а не доказывают его, есть риск злоупотребления правом.

Налогоплательщик должен всегда находиться в состоянии «налоговой готовности» и вести финансово-хозяйственную деятельность не только с учетом норм законодательства о налогах и сборах, но также руководствуясь позицией арбитражной судебной практики по налоговым спорам, писем и разъяснений органов государственной власти (Минфина России, ФНС России) и налоговой политикой государства [22]

В настоящее время развитие налогового контроля происходит в контексте бурного роста информационных технологий, повышения скорости передачи данных и распространения электронной коммерции. Государство со своей стороны поддерживает повсеместное применение новейших коммуникационных технологий. Из числа новаций выделим применение автоматизированных систем контроля.

С 2013 г. налоговые органы применяют для повышения эффективности камерального налогового контроля автоматизированную систему контроля АСК «НДС», которая позволяет определять уровень налогового риска каждого налогоплательщика и акцентировать внимание на организациях с максимальным риском совершения налоговых правонарушений.

В системе управления рисками - 64 критерия: общий, регистрационных данных, налоговой истории организации, бенефициаров организации и другие. Внедрение системы позволило уменьшить количество налогоплательщиков, неправомерно пытавшихся возместить НДС из бюджета (сокращение в 3 раза).

Красная зона обозначает высокий налоговый риск (здесь требуется максимальный контроль); желтая - средний налоговый риск (обычный контроль); зеленая зона - низкий налоговый риск (упрощенный контроль).

С внедрением АСК «НДС-2» у налоговых органов появилась возможность проводить мероприятия налогового контроля сразу же после получения налоговой декларации, учитывая наличие сведений из книг покупок и продаж в электронном виде в АСК, тем самым оптимизируя процедуру проведения камеральной проверки.

Использование аналитических инструментов программы АСК позволяет устанавливать плательщиков, представляющих декларации с нулевыми показателями, то есть не участвующих в формировании налоговой базы.

В ходе анализа контрагентов строится «дерево связей» и выявляются «технические» организации, а также выгодоприобретатели «налоговых разрывов» (до 5 - 6-го звена контрагентов).

АСК «НДС-2» сортирует декларации компаний по трем категориям и зонам. В уже упомянутую выше красную зону входят организации с признаками фирм-«однодневок». У таких компаний, как правило, нет штата, ресурсов, они не платят налоги или отчисляют минимальные суммы (менее 1% от выручки по банковским счетам).

Зеленым цветом отмечают организации, которые ведут реальную деятельность. Они платят НДС, у них есть активы, персонал; бухгалтеры таких организаций при малейших расхождениях контактируют с контрагентами, уточняют реквизиты, устраняют все разрывы.

Желтая группа - все остальные организации. Там допускаются ошибки в реквизитах счетов-фактур, в кодах. Такие организации могут заявить вычет по контрагенту, который не показал реализацию. В эту группу часто входят именно крупные организации, не отказывающиеся от вычета, даже когда у сотрудников налоговых органов его законность вызывает сомнения.

В ходе самой проверки декларации почти невозможно доказать факт и выявить схемы уклонения от налогообложения. Во время проведения камерального налогового контроля инспекторы работают преимущественно с ошибками ввода, неправильным заполнением книг покупок и продаж. Поэтому число результативных камеральных проверок по НДС в целом по России хоть и растет, но несильно. В то же время увеличиваются поступления по налогу на прибыль организаций.

Налогоплательщики, корректируя свои обязательства по НДС, одновременно уточняют их по налогу на прибыль организаций. Инспекторы при камеральной налоговой проверке строят связи, отслеживают цепочки и стараются найти выгодоприобретателя.

У «желтых» организаций риск включения в план выездных налоговых проверок самый большой. К этой группе налогоплательщиков, как уже было сказано, принадлежит крупный бизнес, и сотрудникам налоговых органов есть что взыскать с них после проверки. Риск включения «зеленых» организаций в план выездных налоговых проверок существенно ниже, поскольку речь здесь идет о небольших организациях, которым не доначислишь миллионы. Разрывов у таких организаций с непосредственными контрагентами нет, а доказать применение первыми многозвенной схемы сложно.

«Красным» фирмам налоговые инспекторы стараются не назначать выездные налоговые проверки, однако есть исключения.

Инспекторы пытаются доначислять НДС на камеральных налоговых проверках по налоговым разрывам. В суде инспекторы ссылаются при этом на данные АСК «НДС-2», которые показывают, что поставщик не отразил сделку в отчетности.

Компаниям удастся отстоять свою позицию, если они могут привести следующие аргументы:

- покупатель имеет право на вычет НДС независимо от того, исполняет ли контрагент свои налоговые обязанности;
- инспекция не доказала взаимозависимость контрагентов;
- доставку товара подтверждают накладные, показания водителей;
- непосредственный поставщик отразил сделку, а за остальные звенья цепочки компания не отвечает.

Расхождения бывают двух типов. Тип «НДС» означает, что оба контрагента отразили сделки, но у них не сошлись суммы налога. Если же контрагент не отчитался, сдал декларацию с нулевыми показателями или его нет в реестре, появляется расхождение «разрыв». Второй вид расхождений намного хуже.

При любом типе расхождений налоговый орган реагирует одинаково - требует пояснения или уточненную налоговую декларацию. Но расхождение «НДС» обычно можно как-то разъяснить. А «разрыв» требует подачи уточненной налоговой декларации. Если этого не сделать, то сотрудники налоговых органов доначислят налог по результатам проведения камеральной налоговой проверки или запланируют выездную.

Выездная налоговая проверка начнется с тех организаций, которые взаимодействуют с фирмами-«однодневками». Чтобы снизить риск включения компании в план выездных налоговых проверок, рекомендуется сократить

число расхождений и отвечать на все требования в рамках камерального налогового контроля.

Со своей стороны налоговый орган должен доказать, что операции нереальны, запросить у всех звеньев цепочки первичные документы и пояснения; допросить сотрудников о том, как проходила сделка, сопоставить данные всех участников. Если свидетели не подтвердят сделку, а в документах останутся расхождения, то необходима корректировка итоговой суммы НДС в декларации.

Чаще всего расхождения возникают не по причине умышленного занижения налога к уплате. Программа показывает расхождения, если стороны отражают сделку в разных кварталах. Требования приходят, когда покупатель отражает вычеты позже, чем продавец реализацию.

С 24.01.2017 давать пояснения на требования по НДС необходимо в электронном виде по утвержденному формату. Бумажный вариант не принимается и влечет за собой штраф в 5 или 20 тыс. руб. Как только компания отвечает на требование, в программном комплексе АСК «НДС-2» оно «закрывается». Если организация устранила все расхождения, вовремя заплатила налог, то ее декларацию помечают зеленым цветом.

Применение АСК «НДС-2» в течение одного года позволило почти в десять раз снизить количество заявлений на возмещение НДС высокорисковыми организациями.

В настоящее время планируется ввод АСК «НДС-3», благодаря которой инспекторы смогут сравнить вычеты НДС не только с начисленным налогом, но и с платежами по банку. С 01.10.2017 производится сопоставление декларации по НДС с выписками по счетам: выявление сделок без оплаты - отсрочка на полгода считается свидетельством нереальности операции (Определение ВС РФ от 17.10.2016 №463-ПЭК16). Но пока анализируются отдельно движение товара по декларациям и отдельно движение денег по выпискам. Потом надо сопоставлять результаты.

Новая АСК предполагает, что банки станут присылать только электронные выписки. Они автоматически загрузятся в базу. Программа будет сопоставлять данные деклараций и выписки по счетам, чтобы выявить сделки без оплаты. При этом не имеет значения, отражает или нет продавец реализацию в отчетности.

Камеральная налоговая проверка (КНП) может проводиться ускоренно благодаря внедрению программного комплекса АСК «НДС-2», позволяющего применить риск-ориентированный подход при проведении КНП налоговых деклараций по НДС с суммой налога, заявленной к возмещению из бюджета РФ (Письмо ФНС России от 13.07.2017 №ММВ-20-15/112@).

КНП должна продолжаться не более двух месяцев, если одновременно выполняются два условия: отсутствуют противоречия между сведениями, содержащимися в налоговых декларациях контрагентов, а также нет признаков правонарушений, указанных в ст. 122 НК РФ. Если выявляется необоснованная налоговая выгода после принятия решения о возмещении, следует незамедлительно организовывать мероприятия по проведению предпроверочного анализа с целью направления его результатов в УФНС для принятия решения о включении плательщика в план проведения выездной налоговой проверки (ВНП).

Налоговыми органами оценивается совокупность фактов и обстоятельств, указывающих на получение налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды применительно к каждому случаю.

При установлении налоговыми органами наличия в рамках заключенных налогоплательщиком сделок (операций) хотя бы одного из двух обстоятельств, определенных в п. 2 ст. 54.1 НК РФ (организация заключила договор с целью ухода от налогов, т.е. сделка была нереальной; контракт исполнил не тот поставщик, с которым заключен договор), ему должно быть отказано в праве на учет понесенных расходов, а его заявление по ним к вычету (зачету) сумм НДС в полном объеме - отклонено.

Такие обстоятельства, как подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом, нарушение контрагентом налогового законодательства, наличие возможности получения того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций), не могут рассматриваться в качестве достаточного основания для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

Новый п. 2 ст. 54.1 НК РФ в отношении налога на прибыль организаций налоговые органы будут применять в ходе проводимых ими проверок начиная с 2018 г., по НДС - при проверке за IV квартал 2017 года.

Считаем целесообразным разработать такой регламент проверки контрагентов, который указывал бы на опасные характеристики «ненадежных» контрагентов, с которыми нежелательно заключать договоры. Признаками ненадежности или сомнительности клиентов могут служить: отсутствие рекламы о налогоплательщике; нереальные условия, прописанные в договоре; участие в судах по сделкам; слишком низкая цена сделки; недостаток основных средств; частые переезды по разным адресам; малочисленность или недостаток персонала. [Е.Е. Смирнова].

В целях обеспечения финансовой безопасности государства необходимо совершенствовать эффективный механизм осуществления налогового контроля налоговыми органами. В связи с этим отметим, что для улучшения действенности механизма налогового контроля необходимо продолжить совершенствование законодательства РФ о налогах и сборах в аспекте уточнения процедур осуществления налогового контроля и системы налогового администрирования, совершенствование информационных технологий, что позволит обеспечивать взаимодействие государственных органов в процессе осуществления налогового контроля.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в выпускной квалификационной работе исследования показали, что необходимость налогового контроля обусловлена процессами становления рыночных принципов хозяйствования в России, сопровождаемыми повышением роли государственного регулирования в управлении экономическими и социальными процессами. Исходя из актуальности проблемы исследования, в первой главе работы рассмотрены такие вопросы как понятие и функции налогового контроля в Российской Федерации, показана организационная система налогового контроля в Российской Федерации, определены формы и методы налогового контроля.

Во второй главе работы проведен анализ результатов деятельности органов налогового контроля по обеспечению формирования налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации за 2014-2016 гг.

При этом анализ динамики поступления сумм налоговых платежей, администрируемых ФНС России, в бюджетную систему Российской Федерации - в федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов РФ, показал, что в федеральный бюджет в 2016 году поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 6,9 трлн. руб., что на 11,5% больше, чем в 2014 году, а в консолидированные бюджеты субъектов РФ поступило администрируемых ФНС России доходов на сумму 7,5 трлн. руб., что на 17,0% больше, чем в 2014 году.

Также во второй главе работы проведен анализ контрольной работы ФНС России. Проведенный анализ показателей деятельности ФНС России по камеральным проверкам налогоплательщиков показал, что в 2016 г. органами налогового администрирования было проведено всего 39,9 млн. камеральных проверок, что на 25% больше, чем в 2014 г. При этом, дополнительно начисленные по ним платежи, включая пени и налоговые санкции, в 2016 г. составили 102,3 млрд. руб., что на 23,4% больше, чем в 2015 г.

Такие показатели говорят о повышении эффективности контрольной работы налоговых органов в части камеральных проверок в 2016 г.

Также о повышении эффективности контрольной работы органов налогового администрирования свидетельствует повышение относительного показателя дополнительно начисленных по камеральным проверкам платежей, включая пени и санкции в среднем на 1 проверку с 28,2 тыс. руб. в 2014 г. до 45,4 тыс. руб. в 2016 г.

Анализ контрольной работы по выездным проверкам, проведенной работниками налоговых органов России за 2014–2016 гг., показал, что за 2016 г. органами налогового администрирования проведено 24879 выездных проверок организаций и физических лиц-предпринимателей, что на 15,4% меньше, чем в 2015 г. При этом, в 2016 году дополнительно начисленные по выездным проверкам платежи, включая налоговые санкции, составили 349,1 млрд. руб., что на 30,1% больше, чем в 2015 г.

О повышении эффективности контрольной работы органов налогового администрирования свидетельствует увеличение относительного показателя дополнительно начисленных по выездным налоговым проверкам платежей в среднем на 1 проверку – с 8,5 млн. руб. в 2014 г. до 14,1 млн. руб. в 2016 г.

Поэтому в работе сделан вывод, что при снижении в 2016 году по сравнению с 2015 г. количества выездных налоговых проверок на 25,4%, эффективность одной выездной налоговой проверки повысилась на 53,7%, а доля результативных выездных налоговых проверок достигла почти стопроцентного уровня – 99,2 %.

Также во второй главе работы рассмотрены проблемы и пути совершенствования форм и методов налогового контроля в Российской Федерации.

Заключительным этапом второй главы работы стало рассмотрение вопросов развитие современных форм налогового контроля в Российской Федерации.

Федерации, таких как налоговый мониторинг, предварительный налоговый контроль и автоматизированная система камерального налогового контроля.

Основная цель налогового мониторинга - создание партнерских взаимоотношений налоговых органов с крупными налогоплательщиками путем своевременного реагирования и предупреждения осуществления ими рискованных операций, которые могут привести к нарушениям налогового, валютного и другого законодательства, контроль за которым осуществляется налоговыми органами

Введение налоговыми органами института предварительного налогового контроля позволит сократить временные издержки при проведении последующих налоговых проверок, а также поможет в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

В работе отмечено, что развитие налогового контроля в России происходит в контексте бурного роста информационных технологий, повышения скорости передачи данных и распространения электронной коммерции. Из числа новаций можно выделить применение налоговыми органами автоматизированных систем для повышения эффективности камерального налогового контроля, в частности автоматизированной систему контроля АСК «НДС», которая позволяет определять уровень налогового риска каждого налогоплательщика и акцентировать внимание на организациях с максимальным риском совершения налоговых правонарушений.

В целях обеспечения финансовой безопасности государства в работе сделан вывод, что необходимо и в дальнейшем совершенствовать эффективный механизм осуществления налогового контроля налоговыми органами, в частности необходимо продолжить совершенствование законодательства РФ о налогах и сборах в аспекте уточнения процедур осуществления налогового контроля, а также совершенствование информационных технологий, что позволит обеспечивать взаимодействие государственных органов в процессе осуществления налогового контроля.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая [Текст]: офиц. текст. – М.: АБАК, 2018. – 784 с.
2. О налоговых органах Российской Федерации [Текст]: Закон РФ от 21 марта 1991 года №943-1.
3. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе [Текст]: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. №506.
4. Об утверждении плана мероприятий («дорожной карты») «Совершенствование налогового администрирования» [Текст]: Распоряжение Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. №162-р // СЗ РФ. 2014. – №7. – Ст. 711.
5. Единый стандарт обслуживания налогоплательщиков [Текст]: Приказ ФНС России от 24 апреля 2007 г. №ММ-3-25/267@.
6. О закреплении полномочий администратора доходов бюджетной системы Российской Федерации по главе 182 «Федеральная налоговая служба» за территориальными органами Федеральной налоговой службы [Текст]: Приказ ФНС России от 21 апреля 2006 г. №САЭ-3-11/247@.
7. Об утверждении ведомственного Классификатора «Услуги (процедуры) Единого стандарта обслуживания налогоплательщиков» (КУЕСОН) [Текст]: Приказ ФНС России от 13 марта 2007 г. №ММ-3-13/122@).
8. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок [Текст] : Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@.
9. Об утверждении перечня и ответственных (владельцев) технологических процессов налогового администрирования // [Текст]: Приказ ФНС России от 30 июля 2013 г. № ММВ-7-12/268@.
10. Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное

страхование и налоговыми агентами [Текст]: Приказ ФНС России от 09.09.2005 №САЭ-3-01/444@.

11. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок [Текст] : Письмо ФНС России от 25 июля 2013 г. №АС-4-2/13622.

12. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации [Текст]: Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@.

13. Авдеев, В. Письмо ФНС России от 23 мая 2013 г. №АС-4-2/9355 о мероприятиях налогового контроля [Текст] / В.В.Авдеев // Налоги (газета) . – 2016. – №24.

14. Актуальные проблемы электронного взаимодействия налоговых органов с налогоплательщиками [электронный ресурс] // материалы интернет - круглого стола ИА «Гарант». – режим доступа: <http://www.garant.ru/action/round.able/238838>.

15. Аминова А. Этапы проведения и порядок оформления результатов выездных налоговых проверок / Аминова А.И.) <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=8378>.

16. Аронов, А. Налоговая политика и налоговое администрирование. Учебное пособие [Текст] / А.В.Аронов, В.А.Кашин. – Магистр, 2013; Инфра-М, 2013.

17. Аулов, Ю. Налоговое администрирование: учебное пособие. [Текст] / Ю.Л.Аулов. – Белгород: Издательство «КОНСТАНТА», 2015. – 136 с.

18. Березина, Е. Новшества в налоговом администрировании: ищем позитив [Текст] / Е.Березина // Новая бухгалтерия. – 2016. – №7.

19. Будакова, Н. Федеральный закон от 30.11.2016 №401-ФЗ: изменения в части администрирования налогов и сборов [Текст] / Н.И.Будакова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.

20. Галиева, А. Особенности и преимущества налогового мониторинга как формы налогового контроля [Текст] / А.А.Галиева // Юридические науки:

проблемы и перспективы: материалы IV междунар. науч. конф. (г. Казань, май 2016 г.). – Казань: Бук, 2016. – С. 115-117.

21. Головина, М. К вопросу о правовом положении органов внутреннего государственного финансового контроля [Текст] / М.М.Головина // Налоги (газета) . – 2016. – №2.

22. Горкина Т. Новые способы налогового контроля государства. К чему готовиться налогоплательщикам / Т. Горкина // Финансовая газета. – 2017. – №6.

23. Гришина, О. Комментарий к Федеральному закону от 03.07.2016 №243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» [Текст] / О.П. Гришина // Акты и комментарии для бухгалтера. – 2016. – №8.

24. Гришина, О. О новых правилах налогового администрирования [Текст] / О.П.Гришина // НДС: проблемы и решения. – 2016. – №6.

25. Данилов, С. Как изменились правила налоговых проверок компаний [Текст] / Практическая бухгалтерия. – 2017. – №12.

26. Дубовик И. [Текст] Налоговый мониторинг как вариант контроля крупных компаний / И.И. Дубовик // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №5.

27. Е.Е. Смирнова. Налоговый контроль в цифровой экономике [Текст] // Финансы. – 2017. – №11.

28. Евсеева, И. Некоторые актуальные вопросы государственного финансового контроля средств бюджетной системы России [Текст] / И.В. Евсеева, Т.А.Короткова // Все о налогах. – 2016. – №2.

29. Ермошина, Е. Контролируемая задолженность – 2017 [Текст]/ Е.Л.Ермошина // Налог на прибыль: учет доходов и расходов. – 2016. – №3.

30. Зобова, Е. Информация, предоставляемая налоговыми органами [Текст] / Е.П.Зобова // Налоговая проверка. – 2016. – №1.
31. Зобова, Е. Очередное усовершенствование налогового администрирования [Текст] / Е.П.Зобова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №1.
32. Зобова, Е. Совершенствование налогового администрирования: очередной этап [Текст] / Е.П.Зобова // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – №6.
33. Ильин А.Ю., Моисеенко М.А. [Текст] / Расширение области применения норм Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих порядок осуществления налогового мониторинга как формы налогового контроля // Финансовое право. – 2016. – №2.
34. Казаков, Е. Новые поправки, внесенные в порядок налогового администрирования [Текст] / Е.С.Казаков // Бухгалтер Крыма. – 2016. – №6.
35. Ковалев Д. Налоговый контроль, или никаких «формальностей» / Д. Ковалев // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2017. – №25.
36. Кучеров, И. Налоговое право. Общая часть. Учебник и практикум для академического бакалавриата [Текст] / И.И.Кучеров. – Юрайт, 2016.
37. Майбуров, И. Теория и история налогообложения [Текст] / И.А. Майбуров. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 341 с.
38. Маслова, Т. Часть первая НК РФ: подвижки в налоговом администрировании [Текст] / Т.Маслова // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2016. – №6.
39. Медведева, Т. Комментарий к Федеральному закону от 15.02.2016 №25-ФЗ «О внесении изменений в статью 269 части второй Налогового кодекса Российской Федерации в части определения понятия контролируемой задолженности» [Текст] / Т.М.Медведева // Акты и комментарии для бухгалтера. – 2016. – №4.

40. Мигачева Е.В. Совершенствование налогового контроля в Российской Федерации / Е.В. Мигачева // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2017. – №7. – С.52-53.

41. Морозова, О. Налоговое администрирование: смена «декораций» [Текст] / О.Морозова // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2016. – №19.

42. Организация и методика проведения налоговых проверок: Учеб. пособие / Под ред. В.В. Кузьменко. М.: Вузовский учебник; ИНФРА-М, 2013. – С. 88.

43. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов [Электронный ресурс] / – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>.

44. Петрова Н. Федеральная налоговая служба: 25 лет позади [Текст] / Н.А.Петрова // Налоговая проверка. – 2016. – №1.

45. Петрова, Н. Новая дорожная карта: совершенствование налогового администрирования [Текст] / Н.А.Петрова // Налоговая проверка. – 2014. – №1.

46. Подкопаев, М. Новый порядок расчета контролируемой задолженности [Текст] / М.В.Подкопаев // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – №4.

47. Подкопаев. М. Повышенные пени, уплата налога за налогоплательщика и другие новшества в администрировании налогов с 01.01.2017 [Текст] / М.В.Подкопаев // Бухгалтер Крыма. – 2017. – №1.

48. Поздышева, О. Об инвентаризации имущества при налоговой проверке [Текст] / О.Ю.Поздышева // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – №2.

49. Полякова, В. Определение направлений развития налогового администрирования предпринимательской деятельности физических лиц [Текст] / В.М. Полякова // Аудитор. – 2016. – №3.

50. Постыляков С.П. Налоговый контроль как предпосылка налоговой ответственности // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2015. – №8.

51. Райзберг, Б.А. Современный экономический словарь [Текст]. 3-е изд., перераб. и доп. / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М.: ИНФРА-М, 2001.

52. Реут, А. Проблемы налогового администрирования контролируемых сделок в России [текст] / А.В. Реут, М.С. Ращуква // Налогожурнал. – 2016. – №1. – С.6-9.

53. Руднева, З. Применение мер принудительного взыскания таможенных пошлин, налогов и администрирование образовавшейся задолженности [Текст] / З.С. Руднева // Вестник Российской таможенной академии. – 2015. – – №3.

54. Данилов С. Как изменились правила налоговых проверок компаний Практическая бухгалтерия. – 2017. – №12.

55. Саттарова, А.. Информационно-правовые аспекты налогового администрирования [Текст] / А.А.Саттарова // Финансовое право. – 2014. – №10.

56. Саттарова, Н. Горизонтальный мониторинг как фактор эффективности налогового администрирования [Текст] / Н.А.Саттарова // Финансовое право. – 2014. – №10. – С. 22 - 25.

57. Семенов, С. ВС РФ: территориальные налоговые инспекции не вправе проводить контроль за соответствием рыночному уровню цен, примененных между взаимозависимыми лицами [Текст] / С.Семенов. – Юридическая компания «Налоговая помощь», 2016.

58. Семенов, С. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации разрешила проблему ценового контроля в неконтролируемых сделках [Текст] / С.Семенов, А.Артюх. – Юридическая компания «Налоговая помощь», 2016.

59. Сурков, А. Уведомление о контролируемых сделках: полномочия территориальных налоговиков [Текст] / А.А.Сурков // Налоговая проверка. – 2016. – №2.

60. Тишин, А.П. Дополнительные мероприятия налогового контроля: особенности назначения и проведения [Текст] / А.П. Тишин // Налоговая проверка. – 2013. – №2. – С. 25.

61. Тютин, Д. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: монография [Текст] / Д.В.Тютин. – М.: Контракт, 2014. – 216 с.

62. Украинцева, А. Понятие налогового контроля в российском праве [Текст] / А.И. Украинцева // Административное и муниципальное право. – 2011. – №8. – С. 12.

63. Украинцева, А. Сущность, формы и методы налогового контроля [Текст] / А.И. Украинцева // Административное и муниципальное право. – 2011. – №6.

64. Электронные услуги. Мнения экспертов ФНС России [электронный ресурс] // – режим доступа: <http://www.distate.ru/news/articles/index.php?>.

65. Статистическая отчетность ФНС России по форме 1-НОМ [электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/m31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/5432274/.

66. Статистическая отчетность ФНС России по форме 2-НК [электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/m31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/5563163/.

ПРИЛОЖЕНИЯ