

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования

«ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

Кафедра экономической теории и прикладной экономики

РЕКОМЕНДОВАНО К ЗАЩИТЕ  
В ГЭК И ПРОВЕРЕНО НА ОБЪЕМ  
ЗАИМСТВОВАНИЯ

И.о. заведующего кафедрой

д-р экон. наук, профессор


 И.А. Лиман

«16» июня 2017

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**  
**НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВЫХ**  
**ВЗАИМООТНОШЕНИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**  
(магистерская диссертация)

38.04.01 Экономика: Экономика и правовое регулирование бизнеса

Выполнила  
Студентка 2 курса  
очной формы обучения

  
Лященко Мария  
Алексеевна

Научный руководитель  
Д-р. экон. наук



Авилова Татьяна  
Владимировна

Рецензент  
Начальник аналитического  
отдела МИФНС России №6 по  
Тюменской области



Дину Елена  
Александровна

Тюмень 2017

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	63
ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ.....	7
1.1. Понятие и принципы организации налогового контроля.....	7
1.2. Виды, формы и методы налогового контроля и их значение на современном этапе.....	10
1.3. Нормативно-правовое регулирование деятельности налоговых органов в Российской Федерации.....	20
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ (НА МАТЕРИАЛАХ МИФНС РОССИИ №6 ПО ТЮМЕНСКОЙ ОБЛАСТИ).....	29
2.1. Анализ деятельности налоговых органов.....	29
2.2. Анализ эффективности налогового контроля, осуществляемого МИФНС России №6 по Тюменской области.....	37
ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ.....	47
3.1. Зарубежный опыт организации налогового контроля и возможности их использования в условиях Российской Федерации.....	47
3.2. Направления повышения эффективности организации налогового контроля.....	54
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	63
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	70

## ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Поступления федерального бюджета в основном формируются за счет результатов деятельности финансовых, налоговых и таможенных органов Российской Федерации. В условиях негативной макроэкономической ситуации, возникновения предпосылок к нарушению налогового законодательства, уходу от налогообложения крайне сложно переоценить важность эффективной деятельности налоговых органов. При этом особое значение придается организации и проведению налогового контроля.

Указанные причины определяют актуальность поиска направлений совершенствования налогового контроля, что позволяет повысить эффективность контрольной работы российских налоговых органов.

Среди отечественных исследователей, которые внесли значительный вклад в создание теоретико-методологических основ проведения налогового и финансового контроля следует выделить: С.В. Барулина, А.В. Брызгалина, И.И. Горского, Е.Ю. Грачеву, В.В. Гусева, А.З. Дадашева, И.А. Кирову, А.Н. Козырина, Г.Я. Киперман, И.И. Кучерова, Мудрых В.В., А.С. Наринского, Л.П. Павлову, В.Г. Панскова, Е.А. Поролло, В.А. Пономарева, С. Г. Пепеляева, С.В. Разгулина, Б.А. Рагозина, Д.Г. Черник, О.Ф. Тимофееву, С.О. Шохина, С.А. Шаталова, А.Г. Щербинина и др.

Цель и задачи диссертационной работы. Цель диссертационного исследования заключается в проведении теоретико-методического обоснования направлений и разработке практических рекомендаций, направленных на повышение эффективности налогового контроля в современных условиях.

Цель работы определила постановку и решение следующих задач работы:

-рассмотреть теоретические аспекты налогового контроля в Российской Федерации;

-провести анализ и оценку эффективности организации налогового контроля на материалах МИФНС России №6 по Тюменской области;

-провести анализ и обобщить зарубежный опыт организации налогового контроля, выявить возможности его использования в условиях Российской Федерации;

-разработать практические рекомендации по повышению эффективности налогового контроля в современной России.

Объект исследования - налоговый контроль как система императивных отношений налоговых органов с налогоплательщиками, в процессе которых формируется доходная часть бюджета государства и муниципальных образований.

Предмет исследования - выступают теоретико-методологические и прикладные проблемы повышения эффективности организации и проведения налогового контроля в условиях осуществления социально-экономических преобразований.

Теоретической и методологической основой работы выступают монографические труды, диссертационные исследования, научные разработки отечественных и зарубежных ученых по рассматриваемой проблеме, материалы научно-практических конференций по вопросам организации налогового контроля и повышения его эффективности, а также материалы СМИ и Интернет.

Нормативно-правовую базу исследования составляют Налоговый кодекс Российской Федерации, Закон Российской Федерации «О налоговых органах в Российской Федерации», подзаконные и ведомственные нормативные акты, методические рекомендации, инструкции и другие методологические разработки в области организации и осуществления контроля налоговыми органами.

Методический аппарат работы. В ходе исследования применялись как общенаучные методы исследования (анализ и синтез, сравнительный,

структурный и системный анализ), так и частно-научные методы исследования (наблюдение и финансовый анализ), а также и специальные инструменты (выборка и группировка).

Информационно-эмпирической базой исследования выступили отчетные данные МИФНС России №6 по Тюменской области.

Практическая значимость работы определяется разработкой конкретных рекомендаций по повышению эффективности контрольной деятельности налоговых органов Тюменской области.

Структура работы обусловлена поставленной целью, определенными задачами работы и состоит из введения, 3-х глав и заключения.

Во введении определена актуальность исследования, обозначены цель и задачи работы, определены объект и предмет исследования, теоретическая и методологическая основа работы, практическая значимость, структура работы.

Первая глава содержит 3 раздела, в которых рассмотрены теоретические аспекты налогового контроля: определены принципы организации налогового контроля, его виды, формы и методы, а также рассмотрены подходы к нормативно-правовому регулированию деятельности российских налоговых органов.

Вторая глава включает 2 раздела, в которых проведен анализ эффективности налогового контроля, осуществляемого МИФНС России №6 по Тюменской области.

Третья глава содержит 2 раздела, в которой проведен анализ зарубежного опыта организации налогового контроля, а также разработаны направления повышения эффективности налогового контроля в России.

В заключении представлены основные результаты проведенного исследования.

## ГЛАВА 1. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

### 1.1. Понятие и принципы организации налогового контроля

Одним из наиболее важных вопросов для Правительства Российской Федерации остается создание и поддержание стабильной налоговой системы, которая обеспечит устойчивую эффективность в будущем. Эффективность налоговой системы зависит от финансовой стабильности страны.

Налоги являются неотъемлемой частью финансовых отношений, связанных с формированием денежных доходов страны, необходимых для реализации соответствующих функций - социальной, экономической, правоохранительной деятельности и т.д.

Налоги имеют несколько функций, необходимых для жизни государства, два из которых напрямую связаны с государственным бюджетом. Финансовая функция, с ее помощью, формируется государственный бюджетный фонд, а также экономический. Осуществляя экономическую функцию, государство посредством налогов контролирует воспроизводство, стимулирует или сдерживает его развитие, усиливает или ослабляет накопление капитала, увеличивает или уменьшает эффективный спрос населения. Таким образом, налоги играют важную роль в формировании бюджета страны.[49,114]

Для получения эффективного результата налоговых органов необходимо улучшить налоговый контроль. Именно благодаря налоговым мерам формируется бюджет страны. Однако есть много проблем, связанных с налоговым контролем. Например, нет контроля над правильностью получения налогов и сборов с налогоплательщиков, нормативная и правовая основа, включая штрафы, санкции, административные нарушения и т. д., не была доработана.

С позиции рассмотрения роли и важности налогового контроля в процессе администрирования налоговый контроль следует рассматривать как

особый этап налогообложения, в его составе необходимо выделять комплекс мер государственного регулирования. В своем предмете налоговый контроль ссылается на такой тип государственного контроля, как контроль законности и целесообразности.

Для изучения теоретических аспектов налогового контроля, необходимо дать определение налоговому контролю, а также изучить его особенности специфику.

В соответствии со ст. 82 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), налоговый контроль определяется как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками налогов и сборов в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации.[1,256]

Это определение было внесено в законодательство в 2006 году Федеральным законом «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования». Ввиду отсутствия определения налогового контроля до 2006 года и многие научные определения продолжают существовать.

В самом широком аспекте своего применения налоговый контроль охватывает такие сферы деятельности уполномоченных государственных органов, как осуществление налогового учета, проведение налоговых проверок, а также изучение и анализ всех сфер деятельности налогоплательщиков (физических и юридических лиц), которые связаны с уплатой налогов и сборов, оформлением и предоставлением налоговой отчетности и т.д.

Налоговый контроль в узком смысле регулируется налоговым законодательством и подзаконными актами в области налогообложения,

деятельностью налоговых органов, обеспечивающей соблюдение всеми участниками налоговых правоотношений с законодательством о налогах и сборах.

В качестве субъектов налогового контроля выступают различные участники налоговых отношений:

налоговые, таможенные и финансовые органы, выступающие сборщиками налогов и сборов;

плательщики налогов, в том числе и налоговые агенты;

органы государственных внебюджетных фондов, которые действуют в пределах своей компетенции. Объектами налогового контроля выступают действие (или бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, государственных органов-сборщиков налогов.[1,217]

Налоговое законодательство устанавливает руководящие принципы и определяет те идеи, которые выражают сущность выполнения налогового контроля, организацию и эффективное осуществление операций налогового контроля, и которыми должны руководствоваться субъекты налогового контроля при реализации мер контроля в области налогообложения. К основным принципам налогового контроля следует отнести следующие принципы:

- законности;
- юридического равенства налогоплательщиков;
- соблюдения прав человека и гражданина;
- гласности;
- соблюдения налоговой тайны;
- ответственности;
- презумпции невиновности налогоплательщика;
- независимости;
- плановости;
- объективности и достоверности.



Следует согласиться с Е.А. Кочериным в том, что принципы контроля являются одним из фундаментальных понятий, характеризующих контроль как сложное явление. Вместе с тем проблема разработки принципов налогового контроля с теоретических, методологических и практических позиций пока разработана недостаточно [39,154]

Таким образом, налоговый контроль выступает составляющей более общей системы государственного финансового контроля, действующей в Российской Федерации. Как разновидность финансового контроля налоговый контроль охватывает различные проверки выполнения хозяйствующими субъектами и физическими лицами выполнения своих налоговых обязательств перед государством с позиции своевременности и полноты.

Налоговый контроль можно рассматривать с разных точек зрения. Существует множество видов и классификаций. Налоговый контроль может быть не только государственным, как принято считать, но так же может быть создан внутрихозяйственный контроль. Вся суть налогового контроля состоит в его задачах. И главной целью контроля является выполнения данных задач.

## 1.2. Виды, формы и методы налогового контроля и их значение на современном этапе

Форма контроля – это способ организации действий, осуществляющий контроль», относительно к налоговому контролю. При этом форму можно определить как способ организации, мероприятий налогового контроля, который закреплен законодательными актами, а также регламентирован законом [11, с. 63].

Далее стоит остановиться на изучении самих контрольных мероприятий, и что к ним относиться согласно законодательству.

В НК РФ (глава 14) приведены следующие мероприятия налогового контроля:

- проведение учета юридических и физических лиц;
- порядок проведения налоговых проверок;
- участие свидетеля;
- доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки;
- проведение осмотра;
- истребование документов в целях проведения налоговой проверки;
- истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках;
- выемка документов и отдельных предметов;
- проведение экспертизы;
- привлечение специалистов для оказания содействия в осуществлении операций налогового контроля;
- участие переводчика;
- участие понятых.

Налоговый контроль, предметом которого является своевременность и полнота уплаты налогов и сборов организациями и физическими лицами, следует отнести к финансово-хозяйственному контролю [54,176]. Проведем классификацию видов налогового контроля по различным критериям:

1. Исходя из временного интервала проведения налогового контроля по отношению к проверяемой финансово-хозяйственной операции выделяют:

- предварительные (предшествует исполнению проверенных транзакций, что позволяет предотвратить нарушение финансового законодательства, а также выявить дополнительные финансовые ресурсы на стадии прогнозирования и планирования, прекратить попытки злоупотребления фондами);

-текущие (операционные) (ежедневные финансовые услуги для предотвращения нарушений финансовой дисциплины в процессе привлечения и расходования средств, реализация обязательства организации по бюджету в области налогообложения такого контроля является частью регулярной деятельности налоговых органов и является проверкой, проведенной в отчетном периоде. В данном случае осуществляется оценка правильности отражения различных транзакций и достоверности предоставленных данных по бухгалтерскому учету и отчетности плательщика. Может служить в качестве контроля для объема производства и продаж этилового спирта, алкоголя или табачных изделий для его экспортно-импортных поставок, чтобы предотвратить занижение налоговой базы и уклонение от уплаты налогов, которое осуществляется Межрегиональной налоговой инспекцией.)

- последующий налоговый контроль (фактически заключается в проверке финансовых и хозяйственных операций за отчетный период на основе анализа отчетных документов, а также путем осуществления проверок на месте (на предприятии, в учреждении). Организация последующего контроля представляет собой углубленное исследование по всем сторонам хозяйственной и финансовой деятельности, что позволяет выявить недостатки предварительного мониторинга. Ввиду цикличности налогообложения наиболее распространенным следует признать последующий контроль, который осуществляется после определенного периода времени. Этот контроль осуществляется в основном за счет документальных проверок[36,129].

2. Исходя из характера контрольных мероприятий налоговый контроль разделяется на:

-плановый (используется планирование мероприятий);  
-внезапный (используется при внезапно возникшей необходимости)[17,102].

3. По методу проверки документов налоговый контроль разделяют на:

-сплошной (основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета);

-выборочный (предусматривает проверку части первичных документов в каждом месяце проверяемого периода или за несколько месяцев)[36,45].

4.Классификация по приему документального контроля:

-документальный (основывается на изучении данных о проверяемом объекте, которые содержатся в первичных документах);

-фактическая проверка, где состояние (количественное и качественное) объекта контроля устанавливается на основе инспекции, измерения, пересчета, взвешивания, проведения лабораторного анализа, экспертиз, контрольного пробега, оценки сырья и материалов, идущих в производство и других способов аналогичного содержания)[13,99].

5. По периодичности проведения различаются следующие виды налогового контроля:

-первоначальный (контрольные мероприятия, которые проводятся в отношении проверяемого лица или организации впервые за год);

-повторный (осуществляется в тех случаях, когда в течение календарного года проводится 2 и более выездных налоговых проверки по одним и тем же налогам, которые подлежат уплате, или по уже уплаченным налогам за этот период).

6. Исходя из субъектов налогового контроля выделяют:

-государственный налоговый контроль (осуществляется государственными органами власти – как исполнительными, так и законодательными (представительными));

-общественный налоговый контроль (может осуществляться гражданами, политическими партиями, трудовыми коллективами, общественными организациями и др.);

-муниципальный налоговый контроль (осуществляется на муниципальном уровне);

-независимый (аудиторский) налоговый контроль (осуществляется специализированными организациями, внутренний контроль проводится службой самого предприятия (учреждения) или создаваемыми комиссиями) [19,107].

Как отмечает А.А. Ялбулганов, основная цель налогового контроля конкретизируется в задачах. Налоговый контроль направлен на решение следующих задач:

1. Обеспечение полноты и своевременности выполнения налоговых обязательств перед различными уровнями бюджета.
2. Содействие правильному ведению бухгалтерского учета в организации и составлению отчетных документов по налоговому учету.
3. Обеспечение соблюдения норм действующего налогового законодательства.
4. Выявление и пресечение налоговых правонарушений [59,66].

Таким образом, налоговый контроль является составляющей более общей системы финансового контроля, которая действует в Российской Федерации. Как разновидность финансового контроля, налоговый контроль фактически представляет собой проведение различных проверок выполнения хозяйствующими агентами (юридическими лицами) и гражданами (физическими лицами) своевременности и полноты исполнения своих налоговых обязательств перед государством.

Существуют различные точки зрения на счет налогового контроля. Различают многие виды и классификации. Несмотря на то, что налоговый контроль принято считать только государственным, он также может быть создан внутрихозяйственной организации или предприятия. Вся суть налогового контроля состоит в его задачах и главной целью контроля является выполнения данных задач.

Способы осуществления контроля над соблюдением налогового законодательства представляют собой формы налогового контроля, а методами налогового контроля выступают средства, с помощью которых возможно осуществление контрольных мероприятий.

Согласно п. 1 ст. 82 НК РФ к формам налогового контроля отнесены:

- различные виды налоговых проверок;
- получение объяснений от налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверка данных налогового учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли) и иные формы налогового контроля, предусмотренные НК РФ;
- другие формы (такие, например, как создание налоговых постов и т.д.).

Рассмотрев формы налогового контроля, перейдем к изучению методов налогового контроля.

Методы налогового контроля представляют собой совокупность приемов и способов, с помощью которых контролирующими органами и осуществляется налоговый контроль.

Важно отметить, что формы и методы налогового контроля взаимосвязаны и функционируют в неразрывном, органическом единстве. Поэтому в ходе осуществления контрольной деятельности в правовой форме налоговых проверок налоговые органы государства используют проверку документов в качестве метода изучения реального состояния расчетов организации по налогам с бюджетом. При этом проверка документов выступает только одним из целого ряда возможных методов налогового контроля, которые применяются налоговыми органами для проведения контрольной деятельности в форме налоговых проверок. Важно отметить, что существуют различные виды налоговых проверок. Исходя из объема

проверяемой документации и места проведения налоговой проверки, выделяют следующие виды налоговой проверки:

- камеральная налоговая проверка;
- выездная налоговая проверка.

Камеральная налоговая проверка представляет собой проверку соблюдения законодательства о налогах и сборах на основе изучения налоговой декларации и тех документов, которые налогоплательщик самостоятельно предоставил налоговой инспекции, а также документов, имеющих в наличии у налогового органа.

Согласно ст.88 НК РФ регламентируются порядок и сроки проведения камеральной проверки.

Важно отметить, что камеральная налоговая проверка проводится тем налоговым органом, где на учете и состоит налогоплательщик, т.е. по месту его нахождения [49,203].

Такая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение 3 месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Основные задачи проведения камеральной налоговой проверки заключаются в следующем:

- контроль за соблюдением правильности исчисления налогов в бюджет, соблюдения налогоплательщиком законодательства, обязанности представлять декларации и документы в налоговый орган;
- осуществление выявления и предотвращения налоговых правонарушений;
- осуществление взыскания неуплаченных или не полностью уплаченных налогов по выявленным налоговым нарушениям;

- осуществление привлечения виновных лиц к ответственности (налоговой и административной) за совершение преступлений;

-создание документальной базы для передачи налогоплательщика для проведения выездной налоговой проверки [61,97].

Срок камеральной налоговой проверки по регламенту составляет 3 месяца, со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. Налоговая декларация может быть представлена различными способами в налоговый орган: лично налогоплательщиком или его представителем, направлена по почте (начало камеральной проверки будет считаться днем отправки декларации налогоплательщиком), по телекоммуникационным каналам связи, а также через интернет-сервис «Личный кабинет» (для физических лиц и предпринимателей) [1,303].

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика, но в том случае, если налогоплательщик не может предоставить помещение для проведения выездной проверки, она проводится по месту нахождения налогового органа.

Комплексная выездная налоговая проверка предусматривает проведение полной проверки финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица-налогоплательщика.

В ходе тематической выездной налоговой проверки проверяется начисление и уплата какого-то конкретного (или нескольких) налогов.

Характерная черта выездной налоговой проверки заключается в месте ее осуществления – на территории (или в помещении) проверяемого лица, однако, если налогоплательщик не может предоставить помещение для проведения проверки, то проверка может осуществляться в инспекции. Ст.89 НК РФ определен порядок и сроки проведения камеральной проверки.

Согласно требований НК РФ срок проведения выездной проверки составляет не более 2 месяцев; в исключительных случаях данный срок



может быть увеличен вышестоящим налоговым органом до 4 месяцев, а в исключительных случаях – до 6 месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ).

К обстоятельствам, увеличивающим срок выездной налоговой проверки могут быть отнесены следующие:

- осуществление проверки крупного налогоплательщика-организации;
- получение налоговой инспекцией информации, которая свидетельствует о наличии у налогоплательщика нарушений законодательства о налогах и сборах, что требует проведения дополнительной проверки;
- наличие форс-мажорных обстоятельств (пожар, наводнение, затопление и т.п.) на территории, где осуществляется проверка;
- проведение проверки холдинговой организации, которая имеет в своей организационной структуре несколько обособленных подразделений.

Сроки выездной налоговой проверки могут быть продлены до 4 месяцев в том случае, если осуществляется проверка организации, имеющей 4 обособленных подразделения и более; а до 6 месяцев - в том случае, когда у организации имеется 10 и более обособленных подразделений[26,130].

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя налогового органа.

Таким образом, формы налогового контроля взаимосвязаны между собой, их выполнение должно подчиняться нормам и порядку, установленным законом. Нарушение порядка и правил налогового контроля ведет к признанию недействительными акты проверки контролирующих органов, а также и возможному взысканию ущерба, который причинён в результате неправомерных действий уполномоченных лиц. Следует признать имеющиеся значительные проблемы в налоговом законодательстве, затрагивающем проведение налоговых проверок и отдельных ее методов (например, осмотр документов и помещений, опрос свидетелей и иные

формы налогового контроля). На проблемы в данной области указывает значительное число материалов судебной практики, неоднозначно трактуемых существующие законодательные нормы и порядок осуществления налоговых проверок, что в некоторых ситуациях выступает некоей основой для принятия решения по спорам, возникающим между субъектами налогового права.

### 1.3. Нормативно-правовое регулирование деятельности налоговых органов в Российской Федерации

Определение сущности налоговой службы РФ дается в Федеральном законе N 943-1 ФЗ «О Государственной налоговой службе РСФСР», а затем введенным в действие с 14 июля 1999 года Федеральным законом от 8 июля 1999 года N 151-ФЗ «О налоговых органах Российской Федерации». Согласно ст. 1 данного закона, налоговые органы - единая централизованная система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации.[3,6]

Во ст. 2 этого же Федерального закона говорится о том, что система налоговых органов состоит из нескольких уровней, а именно из федерального органа исполнительной власти, уполномоченному вести контроль и надзор в области налогов и сборов, и его территориальных органов. В целях осуществления и оптимизации своей

деятельности, федеральный орган исполнительной власти вправе создавать подведомственные организации в форме государственных учреждений либо унитарных предприятий.

С 1990 года согласно Постановления Совета Министров СССР от 24.01.1990 №76 на основе приказа Министерства финансов РСФСР в нашей стране действует государственная налоговая инспекция (МНС России). В 2004 году в ходе административного реформирования в целях оптимизации выполняемых функций исполнительных органов власти, МНС России было преобразовано в Федеральную налоговую службу (ФНС России) с передачей ей функций по осуществлению деятельности в налоговой сфере.

Сегодня ФНС России выступает федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, точности расчетов, полноте и своевременности уплаты налогов и сборов бюджетсоответствующего уровня (федеральный, региональный, местных органов власти), за правильностью расчета, полноту и своевременность внесения других обязательных платежей в соответствующий бюджет для производства и оборота спирта, алкоголя, и табачных продуктов, а также выполняя функцию агента валютного контроля в пределах своей компетенции.

ФНС России осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности:

1. Осуществляет контроль и надзор за:

-соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильности расчета, полноты и своевременности введения налогов и сборов, а также в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации - точность

расчета, полнота и своевременность внесения в соответствующий бюджет других обязательных платежей;

-осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;

2. Выдает в установленном порядке:

-разрешения на проведение всероссийских лотерей;

-свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином;

-свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

3. Осуществляет:

-государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

-выдачу специальных марок для маркировки табака и табачных изделий, производимых на территории Российской Федерации;

-федеральный государственный надзор в области организации и проведения азартных игр;

4.Регистрирует в установленном порядке:

-контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

5.Ведет в установленном порядке:

-учет всех налогоплательщиков;

-Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков;

6.Бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о

налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, прав и обязанностей налогоплательщиков, полномочия налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и объясняет порядок их заполнения;

7. Осуществляет в установленном законодательством Российской Федерации порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;

8. Принимает в установленном законодательством Российской Федерации порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней;

9. Устанавливает (утверждает):

- форму налогового уведомления;

- форму требования об уплате налога;

- формы заявлений о постановке на учет и снятии с учета в налоговом органе;

10. Разрабатывает формы и порядок заполнения расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, и направляет их для утверждения в Министерство финансов Российской Федерации;

11. Представляет в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) интересы Российской Федерации по обязательным платежам и (или) денежным обязательствам;

12. Рассматривает уведомления о проведении стимулирующих лотерей;

13. Осуществляет в установленном порядке проверку деятельности юридических лиц, физических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств в установленной сфере деятельности;

14. Осуществляет функции главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание службы и реализацию возложенных на нее функций;

15. Обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную тайну;

16. Организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством Российской Федерации срок;

17. Обеспечивает мобилизационную подготовку центрального аппарата и территориальных органов службы; осуществляет организацию и ведение гражданской обороны в службе;

18. Организует профессиональное образование работников центрального аппарата службы, ее территориальных органов и организаций, находящихся в ее ведении, а также дополнительное профессиональное образование и профессиональное обучение в сфере деятельности службы; устанавливает порядок и сроки проведения аттестации кандидатов на должность руководителя образовательных организаций, подведомственных службе, и руководителей указанных организаций;

19. Осуществляет в соответствии с законодательством Российской Федерации работу по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в ходе деятельности службы;

20. Взаимодействует в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности;

21. В установленном законодательством Российской Федерации порядке размещает заказы и заключает государственные контракты, а также иные гражданско-правовые договоры на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд службы, а также на проведение научно-

исследовательских работ для государственных нужд в установленной сфере деятельности;

22. Осуществляет иные функции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ [33,85].

ФНС России руководствуется в своей деятельности Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации и Положения о ФНС России.

ФНС России осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы в сотрудничестве с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и другими организациями. Установлены следующие виды территориальных органов ФНС России:

1. Межрегиональная инспекция ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам;

2. Межрегиональная инспекция ФНС России по централизованной обработке данных;

3. Межрегиональная инспекция ФНС России по федеральному округу;

4. Управление ФНС России по субъекту РФ;

5. Инспекция ФНС России по району, району в городе, городу без районного деления и инспекция ФНС России межрайонного уровня.[4,18]

В непосредственном подчинении ФНС России находятся первые 4 вида территориальных органов. Инспекции ФНС России по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции ФНС России

межрайонного уровня подчиняются Управлениям ФНС России по субъекту РФ.

Таким образом, ФНС России и ее территориальные органы - Управление ФНС России по субъектам РФ, межрегиональные инспекции, службы по районам, районам в городах, городах без районного отделения представляют собой единую централизованную систему налоговых органов, что повышает налоговую дисциплину в стране в сфере экономики и обеспечения правильности полноты и своевременности получения налоговых платежей в государственный бюджет и внебюджетные фонды.

Важнейшим условием функционирования налогового контроля выступает детальная правовая регламентация порядка его осуществления. В соответствии со ст. 3 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации», налоговые органы в своей деятельности руководствуются Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, НК РФ и другими федеральными законами, настоящим законом и иными законодательными актами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Президента РФ и нормативными правовыми актами Правительства РФ, международными договорами, а также нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти, органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, принимаемых в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Конституция РФ, закрепляя обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, непосредственно не предусматривает обеспечительный механизм ее исполнения. Федеральный законодатель обладает собственной дискрецией в регулировании форм налогового контроля и порядка его осуществления, т.к. при этом гарантировано



исполнение обязанностей налогоплательщиков и не создаются условия для нарушения их конституционных прав.

Конституционные положения получили свою конкретизацию в НК РФ, выступающим основным законодательным актом в сфере налогового права и осуществления налогового контроля. Согласно п. 1 ст. 1 НК РФ, налоговое законодательство России включает НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах. В соответствии с п. 5 той же статьи НК РФ устанавливаются формы и методы налогового контроля. Нормы, определяющие организацию и проведение различных процедур налогового контроля, представлены в главе 14 НК РФ, включающей в себя 28 статей.

Важно отметить, что до принятия НК РФ процедуры налогового контроля регламентировались только подзаконными (указы президента и постановления правительства) и ведомственными нормативными правовыми актами (инструкции, приказы, методические указания и др.). С принятием части первой НК РФ началось системное формирование режима правового регулирования налоговых отношений (как процедурных, так и процессуальных). Как отмечает М.В. Карасева, «большинство процедурно-процессуальных норм, которые содержатся в НК РФ, в дореформенном налоговом законодательстве и иных правовых нормативных актах в сфере налогообложения не имели аналогов»[45,95].

В целях создания справедливой и эффективной налоговой системы в Общей части НК РФ много внимания уделено вопросам создания единой налоговой системы, обеспечения законности деятельности всех субъектов налоговых отношений. Действие НК РФ направлено на обеспечение создания самостоятельной отрасли права - налогового законодательства, имеющего свой собственный предмет, основные принципы, формы, способы и методы регулирования налоговых отношений, а также устранить противоречия и пробелы в действующем налоговом законодательстве.

Другим уровнем нормативно-правовой базы осуществления налогового контроля выступают подзаконные нормативные правовые акты, среди которых наиболее важными выступают бюджетные послания Президента РФ, поднимающие вопросы совершенствования налогового администрирования и налогового контроля в стране. К данной группе источников правового регулирования осуществления налогового контроля входят и подзаконные нормативные акты Правительства РФ (постановления и распоряжения).

Таким образом, ФНС России и ее территориальные органы - управления ФНС России по субъектам РФ, межрегиональные инспекции ФНС России, инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции ФНС России межрайонного уровня составляют единую централизованную систему налоговых органов, что повышает налоговую дисциплину в сфере экономики, обеспечивая правильность, полноту и своевременность поступления налоговых платежей на различные уровни бюджета государства и местных органов власти, а также во внебюджетные фонды.

## ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ (НА МАТЕРИАЛАХ МИФНС РОССИИ №6 ПО ТЮМЕНСКОЙ ОБЛАСТИ)

### 2.1. Анализ деятельности налоговых органов

Рассматривая категорию эффективности, применительно к контролю как функции управления, выделяется одна методологическая особенность, которая отличает ее от категории эффективности по отношению к производству. Если повышение эффективности производства означает получение большей массы экономического эффекта на единицу потребляемых ресурсов (или меньшая масса используемых ресурсов используется для получения единицы экономического эффекта), то повышение эффективности контроля в сфере финансовый менеджмент не всегда обязательно означает большую экономическую выгоду при одинаковой стоимости используемых ресурсов. Результаты контроля объекта могут закончиться положительной оценкой его деятельности, заявлением об отсутствии налоговых преступлений. И это тоже результат, хотя и отрицательный с точки зрения экономического эффекта затраченных ресурсов. Обычно, рассматривая вопрос об эффективности конкретной деятельности, прежде всего, они подразумевают адекватность ее результатов для поставленных целей, степени приближения результата к цели, с учетом затрат труда, материальных и финансовые ресурсы. Это общее содержание концепции эффективности.

Эффективность контроля (или проведения контрольной деятельности) во многом определяется соотношением между достигнутым контролирующим органом результатом и стоящей перед ним цели при ее достижении с минимальными затратами ресурсов. Получение результирующих данных требует понимания конкретного содержания деятельности контролирующего органа или лица, реакции на их действие проверяемого, а также происходящих изменений в управленческой деятельности под влиянием контроля. Крайне сложно судить о результатах

контроля без выявления фактических последствий, которые он оказал на содержание деятельности проверяемого субъекта контроля. Учет практических последствий контроля для управленческой деятельности выглядит важным еще и ввиду того, что под эффективностью контроля следует понимать достижение не всякого положительного результата, а только того, который является следствием осуществления контрольной функции.[53,106]

Однако результаты контроля будут односторонними, если вы не учтете одновременно затраты, связанные с проведением инспекций, количеством лиц, участвующих в инспекциях, различными видами расходов. Затраты на проведение контроля должны быть соизмеримы с его результатами. Степень эффективности контроля выше, чем ниже стоимость достижения положительного результата. Такие критерии эффективности контроля, как эффективность, эффективность, контроль затрат, позволяют судить об этом только в общей форме. Конкретно оценить практические результаты контроля помогают разработка и использование стабильных, постоянных измерений, показателей. Если критерии достижения контрольной цели носят общий характер, то индикаторы характеризуются раскрытием внутреннего содержания контрольной работы, ее компонентов, из которых формируется положительный результат, что позволяет оценить качество Контроля. Показатели играют двоякую роль: с одной стороны, они указывают уровень работы, а с другой - помогают направлять эту работу, выявлять и устранять возникшие отклонения.

Разумеется, эффективность контроля не может и не должна измеряться только количеством проверок, выполняемых контролем объектов, количеством решений, принятых по материалам проверок. Преувеличение роли количественных показателей может привести к формализму, в котором изобилие проектов не сопровождается фактическим устранением недостатков и нарушений. Правильная оценка результатов деятельности органов контроля связана с выявлением и рассмотрением таких показателей, которые характеризуют затраты, связанные с осуществлением контроля. Они включают

в себя количество инспекторов и количество сотрудников проверяемого органа, которые готовят необходимые материалы, время, проведенное ими, полноту предоставленной информации, общее количество участников аудита и т.д. Это обеспечивает пропорциональность понесенных затрат и фактические результаты контроля. В ряде случаев сравнение затрат и результатов показывает, что контроль был осуществлен поспешно или, наоборот, было потрачено много времени, значительное количество людей было привлечено, и результаты оказались несущественными.[33,63]

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

В методологической и экономической литературе об эффективности налоговых органов крайне редко можно найти методологию ее оценки. Как правило, авторы просто перечисляют некоторые несвязанные показатели, используемые в практике налоговых органов, с их делением на абсолютные и относительные. Количественные показатели включают сумму налогов и сборов, количество дополнительно добавленных к результатам аудита сумм, начисленных в бюджет дополнительно, сумму задолженности по налогам и сборам, количество налогоплательщиков, зарегистрированных в областном налоге.

Качественный анализ по праву считается выполнением задачи налогов и сборов, аналогия темпов роста доходов по сравнению с соответствующим периодом прошлого года, отношение количества дополнительных платежей по результатам контроля и суммы налогов и сборов на определенную процентную долю в восстановлении сумм дополнительных налогов и сборов, количество

выездных налоговых проверок на период инспекций работников, долю проверок с выявленными нарушениями, сумму дополнительных расходов на дополнительные проверки документов.

В этом случае все показатели характеризуют эффективность территориальных налоговых проверок. Однако использование термина «эффективность» в этом контексте не совсем корректно, даже если разность между категорией «эффективность» и «контроль» рассчитывается в зависимости от категории контроля эффективности в отношении производства. Общеизвестно, что термин «эффективность» относится к соотношению затрат и выгод. Однако в связи с использованием концепции эффективности, применяемой к территориальным налоговым органам, термин «эффективность» не был определен.

Тем не менее в последние годы на федеральном уровне были утверждены методики оценки деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогового законодательства и законодательства об использовании контрольно-кассовых машин, оценки качества комплексных проверок территориальных налоговых органов и дистанционного управления взимаемостью налогов и сборов. Однако все методы, используемые в этих показателях, учитывают только определенные области в налоговых органах, в основном область управления. В связи с этим работа налоговых органов на основе функций, возложенных на них, должна быть разделена: сбор налогов для того, чтобы заполнить доходную часть бюджетов всех уровней, а также контроль за соблюдением хозяйствующими субъектами в регионе законодательства о налогах и сборах.

За относительно короткий период функционирования российской налоговой системы неоднократно пересматривались критерии оценки эффективности деятельности налоговых органов. На каждом этапе налоговой реформы были установлены новые приоритеты и критерии оценки. Однако до настоящего времени нет эффективного методического инструментария,

позволяющего качественно и количественно оценить эффективность налогового администрирования и контроля.

В настоящее время утверждена методика оценки эффективности территориальных налоговых органов. Для оценки состояния конкретной налоговой инспекции в данной методике используются сведения, представленные инспекцией, а так же данные, используемые в форме налоговой статистике 2-НК. Для анализа рассчитываются следующие показатели:

-качественные показатели(процент взысканных платежей к общей сумме доначислений, доля доначислений к сумме поступивших налоговых платежей и др.)

-количественные показатели(всего доначисленных налогов и штрафных санкций, сумма доначисленных налогов и штрафных санкций на одного работника налоговых органов и др.)[27,116]

Сравнение этих показателей между инспекциями позволяет оценить уровень организации контрольной работы, сосредоточиться на проблемных вопросах и направлять налоговый орган для их решения. Преимущество заключается в том, что этот метод позволяет сравнить работу конкретных проверок. Недостатком этой методологии является то, что используется большое количество качественных и количественных показателей, которые снижают качество оценки эффективности контроля предложено использовать следующие показатели :

1-обобщающий показатель эффективности контрольной работы налоговых органов, который рассчитывается как отношение дополнительно начисленных в результате камеральных и выездных налоговых проверок, налогов, пени и штрафов, к начисленным налогам по данным декларациям налогоплательщиков

2-коэффициент начисление пени, которая определяется отношением сумм начисленной пени за несвоевременное перечисление налоговых платежей в бюджет к начисленным налогам по данным декларации;

3-коэффициент выявление ошибок при заполнении налоговых деклараций- рассчитывается как отношение сумм начисленных налогов по результатам камеральной проверки к начисленным налоговым платежам по данной декларации.[29,66]

Недостатком данной методики является то, что она требует значительного времени, дл проведения анализа и иногда и специальных продуктов.

Существует так же методики оценки эффективности контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами на основе статистического сравнительного анализа, которые заключаются в том, что рассчитываются показатели контрольной работы налоговых органов, которые в последствии сопоставляются с прошлогодними или с показателями у одноуровневых субъектов.

Рассмотрим общие показатели поступлений платежей в бюджетную систему Российской Федерации от Тюменской области.

Таблица 2.1

Поступление налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации от Тюменской области за 2012-2016 года(тыс.руб)

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016
Федеральные налоги и сборы, всего	73 963 379	90 756 821	108 395 131	131 961 220	152 744 352
Региональные налоги и сборы	4 169 510	4 806 473	5 834 197	6 675 676	7 418 648
Местные налоги и сборы	1 125 213	1 392 518	1 271 109	1 362 558	1 435 186



Налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами	2 323 876	2 682 657	2 956 732	3 241 135	3 426 514
--	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Источник: nalog.ru

Из данных таблицы 2.1 можно видеть, что ежегодно поступления в бюджеты разных уровней увеличивается. Ежегодно количество федеральных налогов увеличивается до 20%, количество региональных налогов и сборов увеличивается до 13%, местные налоги и сборы увеличиваются до 10%.

Более наглядно, отобразим в диаграмме сколько поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации по Тюменской области, всего(тыс.руб.)



Рисунок 2.1 Поступило платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации от Тюменской области за 2012-2016 г., всего(тыс.руб.)

Из рисунка 2.1, наглядно видна положительная динамика поступлений платежей в консолидированный бюджет Российской Федерации от Тюменской области за весь анализируемый период.

Изучив поступления налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации от Тюменской области в целом, перейдем к анализу общих показателей контрольной деятельности Инспекций по Тюменской области

Основным количественным показателем, который характеризует проводимую деятельность налоговых органов, признают объем дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной деятельности и динамику доначисленных сумм в отчетном периоде по сравнению с предыдущими расчетными периодами. Общие сведения о суммах, дополнительно начисленных Инспекцией по итогам проведенных проверок за анализируемый период, представлены в таблице 2.2

Таблица 2.2

Анализ дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы налоговых инспекций по Тюменской области за 2012-2016 года.(тыс.руб.)

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016
Налоги	1 149 413	974 136	1 352 957	739 814	1 016 982
Пени	118 413	100 931	136 014	125 954	150 419
Штрафные санкции	113 416	148 489	171 325	154 213	169 985
Всего	1 381 242	1 223 556	1 660 296	1 019 981	1 337 386

Источник: Данные МИФНС №6 по Тюменский области

Из данных таблицы 2.2, мы можем наблюдать нестабильную динамику сумм дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной деятельности за последние 5 лет. В 2013 году сумма доначисленных налогов по сравнению с предыдущим годом снизилась более чем на 15%. В 2016 году сумма доначисленных налогов по сравнению с предыдущим увеличилась почти в 1,5 раза.

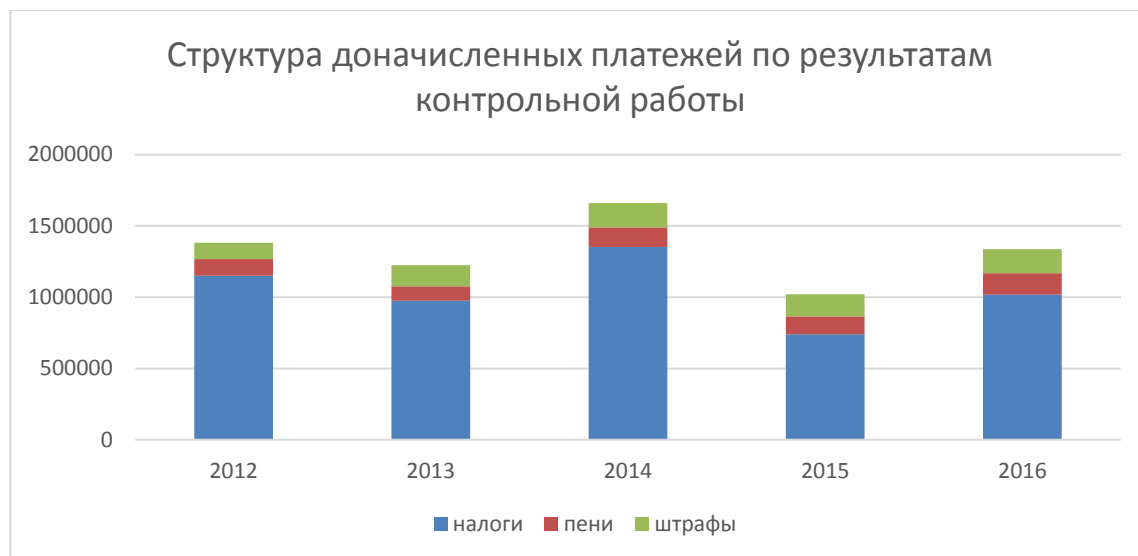


Рисунок 2.2 Структура доначисленных платежей по результатам контрольной работы с 2012-2016 года.

Структурный анализ доначисленных платежей показал, что сумма налогов за 2016 практически не изменилась по сравнению с уровнем базового периода 2012 года. Доля начисленных пени в 2016 году увеличилась (рост на 22%), что указывает на несвоевременное поступление сумм налогов в бюджет. Данный анализ свидетельствует о невыполнении налогоплательщиками своих обязанностей по правильному исчислению и своевременной уплате налоговых платежей в бюджет.

## 2.2. Анализ эффективности налогового контроля, осуществляемого МИФНС России №6 по Тюменской области

МИФНС №6 по Тюменской области является территориальным органом Федеральной налоговой службы и входит в единую централизованную систему налоговых органов.

По данным 2016 года МИФНС №6 по Тюменской области обслуживает 3441 организацию, 164121 физических лиц, 3694 индивидуальных предпринимателя. 3% собранных налога поступают в федеральный бюджет.

97% идет на формирование бюджетов области и муниципальных образований.

Основным количественным показателем, характеризующим деятельность налоговых органов, принято считать сумму дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной работы и ее динамику по сравнению с предыдущими периодами. Общие сведения о суммах, дополнительно начисленных Инспекцией по итогам проведенных проверок за анализируемый период, представлены в таблице 2.3

Таблица 2.3

Дополнительно начисленные платежи по результатам контрольной работы МИФНС №6 за 2012-2016 года.(тыс.руб.)

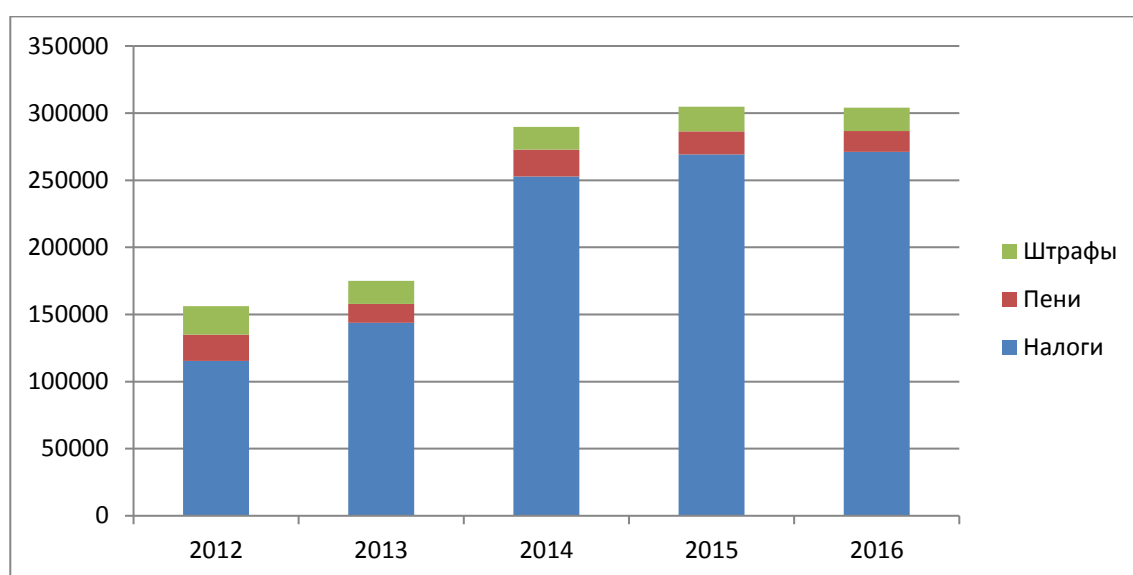
Показатели	2012	2013	2014	2015	2016
Налоги	115 473	143 854	252 687	269 262	271 228
Пени	19 422	13 997	20 083	17 116	15 348
Штрафные санкции	21 192	17 082	17 038	18 314	17 543
Всего	156 087	174 933	289 808	304 692	306 119

Источник: [Данные МИФНС №6 по Тюменский области]

Из данных таблицы 2.3, мы можем наблюдать стабильную динамику сумм дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной деятельности за последние 5 лет. По результатам 2016 года сумма начисленных дополнительных платежей составила 271 228 рублей, что почти в 2,5 раза больше чем за 2012 год. Это говорит об эффективности камеральных и выездных налоговых проверок. Ежегодно налоговыми инспекторами выявляются все больше налоговых нарушений, что говорит о профессиональности сотрудников, а так же изменениям в законодательных актах РФ. Стоит отметить, что количество штрафных санкций и пени сокращается с каждым годом. Так, например, пени за 2016 год сократились на 21%. Этот показатель говорит о том, что несмотря на налоговые

нарушения, налогоплательщики в срок уплачивают налоги. Штрафные санкции в 2016 году по сравнению с 2012 годом сократились на 17%. Причиной могут служить смягчающие обстоятельства, применяемыми налоговыми инспекторами в адрес налогоплательщика. Такими обстоятельствами могут служить: нарушения, совершенные впервые; возраст налогоплательщика; в срок уплаченный налог и т.д.

Для более наглядного вида представим структуру доначисленных платежей по результатам контрольной деятельности в диаграмме.



Данный анализ наглядно показывает, что ежегодно налогоплательщики неправильно исчисляют налоги, именно поэтому количество доначисленных налоговых платежей увеличивается с каждым годом. Причинами этого могут служить частые изменения в законодательстве, незнание налогоплательщиками налогового законодательства, либо умышленное уклонения от уплаты налогов.

Все активнее налоговые органы используют такой механизм налогового контроля, как камеральная налоговая проверка (КНП). Следует заметить, что именно по результатам камеральной налоговой проверки многие налогоплательщики попадают в поле зрения налоговых органов в целях проведения налогового контроля посредством выездной налоговой проверки, при этом объектом выездной проверки в таком случае становятся

выявленные в рамках камеральной налоговой проверки "слабые места" и несоответствие данных в отчетности налогоплательщика.

Целью проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации и представленных документов является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, предотвращение неправомерного возврата бюджетных средств, выявление и привлечение к декларированию физических лиц, получающих доходы от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности.

Проанализируем эффективность камеральных и выездных налоговых проверок в МИФНС №6 по Тюменской области.

Таблица 2.4

#### Камеральные налоговые проверки за 2012-2016 года

Показатели	2012	2013	2014	2015	2016
Количество проведенных камеральных проверок	28 429	29 210	27 255	27 315	26 618
Из них выявивших нарушения	2 936	1 928	2 295	2 313	2 618
Пени за несвоевременную уплату налогов, взносов, сборов и штрафные санкции по результатам проверок (тыс.руб.)	45 534	35 611	30 383	32 314	30 717

Источник: [Данные МИФНС №6 по Тюменский области]

Наглядно динамика количества проведенных камеральных проверок за 2012-2016 года представлена на рисунке 2.4



Данные свидетельствуют о снижении с каждым годом количества камеральных проверок. Это связано с тем, что с каждым годом налогоплательщики переходят на специальные налоговые режимы, и камеральные налоговые проверки носят в себе профилактический характер. При применении специальных налоговых режимов камеральные проверки сокращаются, в связи с регламентом налоговых проверок, так, например, при применении патентной системы налогообложения, камеральная проверка не проводится.

Основной и наиболее эффективной формой налогового контроля является выездная налоговая проверка, так как она основана на изучении объективных, фактических данных, которые не всегда предоставляются налогоплательщиками в налоговые органы из-за нежелания уплачивать налоги и, тем самым, снижать свое финансовое благополучие.

Таблица 2.5

## Выездные налоговые проверки за 2012-2016 года

	2012	2013	2014	2015	2016
Количество проведенных выездных проверок	51	45	38	36	32
из них выявивших нарушения	50	44	38	35	32
Дополнительно начислено платежей(тыс.руб.)	45 484	86 374	133 821	98 315	102 714

Источник: [Данные МИФНС №6 по Тюменский области]

Наглядно динамика количества проведенных выездных проверок представлена на рисунке 2.5



Рисунок 2.5 Количество проведенных выездных проверок за 2013-2016 года.

Проанализировав данные таблиц 2.4 и 2.5 можно сделать вывод, что количество камеральных и выездных проверок с каждым годом уменьшается. Это говорит о том, что налогоплательщики с каждым годом становятся более сознательны и внимательны в подаче документов и деклараций. Налоги являются не разовыми, а постоянными платежами, поэтому с каждым разом оформляя декларации налогоплательщики стараются не повторять ошибок. Однако дополнительно начисленные платежи по выездным проверкам с каждым годом возрастают.

Выездные проверки являются более результативными. Это видно и по суммам доначислений и по количеству выявляемых нарушений. Все выездные налоговые проверки выявляют нарушения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. Это говорит об эффективности предпроверочного анализа. Количество выездных налоговых проверок сокращается с каждым годом, в связи с тем, что разногласия выявляются при камеральных налоговых проверках, и дальнейшая проверка не требуется. Кроме того, предпроверочный анализ все реже выявляет основания для проведения выездных налоговых проверок.



Более детально стоит изучить количество проведенных налоговых проверок, а так же сумму дополнительно начисленных платежей на 1 сотрудника.

Таблица 2.6

Анализ налоговых проверок и суммы дополнительно начисленных платежей на 1 сотрудника контрольного блока МИФНС России №6 по Тюменской области

	2013	2014	2015	2016
Количество сотрудников контрольного блока МИФНС России №6 по Тюменской области	42	45	47	47
Количество проведенных налоговых проверок 1 сотрудника	695	649	581	566
Дополнительно начислено платежей 1 сотрудником (тыс.руб.)	4165	6418	6483	6513

Источник: [Данные МИФНС №6 по Тюменский области]

Из данного анализа, мы видим, что ежегодно количество налоговых проверок на одного сотрудника уменьшается. Причиной этому, служит ежегодное увеличение кадров, с каждым годом сотрудников контрольного блока становится больше. Из проведенного анализа, можно видеть, что сумма дополнительно начисленных платежей на одного сотрудника с каждым годом увеличивается. Можно сделать вывод, что чем меньше налоговых проверок на 1 сотрудника, тем больше сумма доначислений от каждого из них. Причиной этому может служить, что необходимо больше времени для проведения контрольных мероприятий, для повышения эффективности доначислений в бюджеты разных уровней. Кроме того, для повышения эффективности налогового контроля, необходимо расширить штат контрольного блока инспекции.

В налоговом законодательстве предусмотрены различные налоговые режимы для индивидуальных предпринимателей, а так же организаций. Благодаря налоговым режимам, налогоплательщик может выбрать более выгодный для него специальный режим. Это позволяет налогоплательщикам быть более законопослушными и дисциплинированными в части налогов. Кроме того, специальные налоговые режимы сокращают уплату налогов, по сравнению с общей системой налогообложения. Так например, если индивидуальный предприниматель применяет упрощенную систему налогообложения (УСН на доходы), то он должен будет раз в год отчитываться в налоговую, и уплатить в бюджет 6% от своего дохода, в отличии от общей системы, где он должен будет заплатить 13% со своего годового дохода. Из этого следует вывод, что все чаще организации и предприятия переходят на специальные налоговые режимы, которые в свою очередь позволяют плательщикам платить фиксированные платежи, и реже привлекаться к налоговым правонарушениям.

Проанализируем статистику камеральных налоговых проверок по упрощенной системе налогообложения, а так же по единому налогу на вмененный доход на основании данных МИФНС России №6 по Тюменской области.

Рисунок 2.6

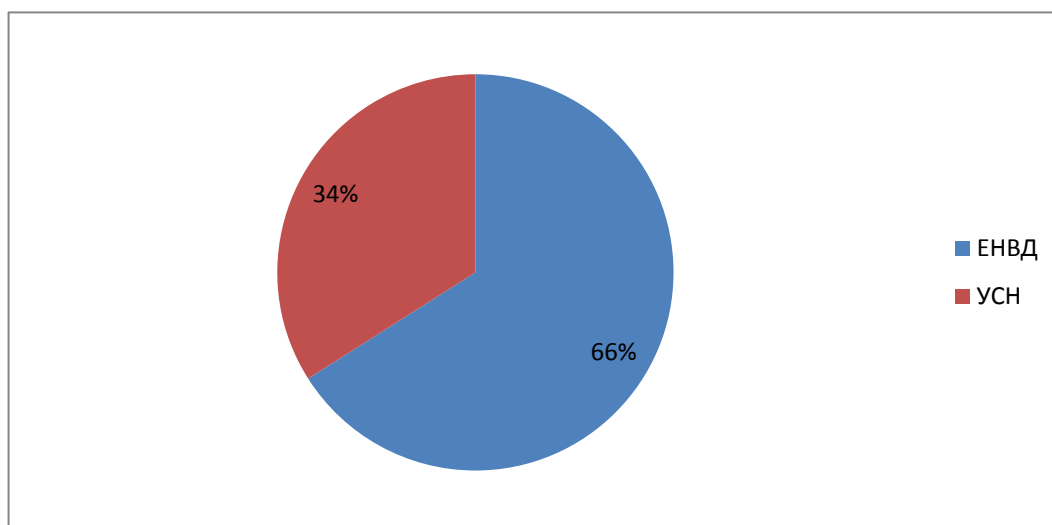


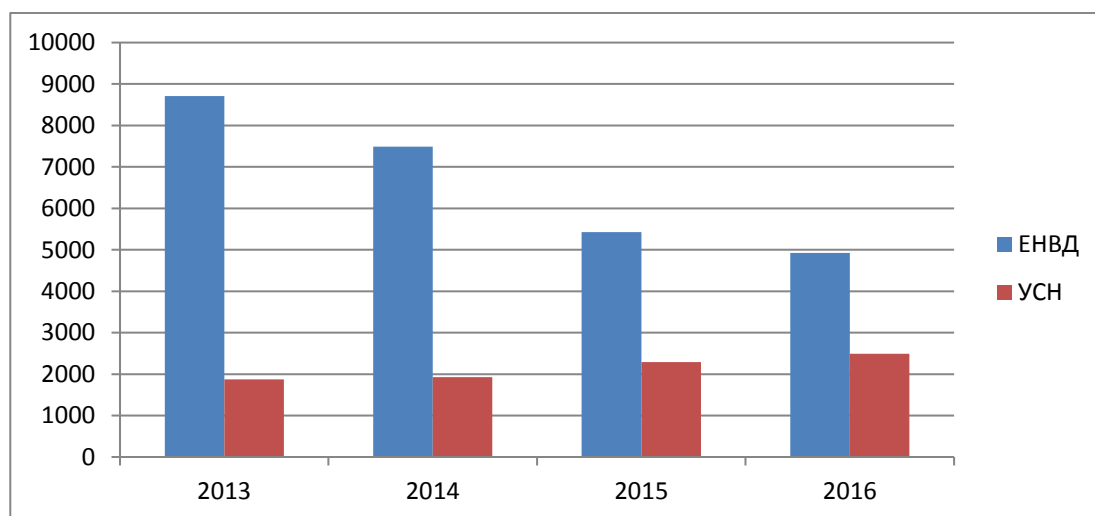
Рисунок 2.6 Соотношение организаций и предприятий, применяющие специальные налоговые режимы в 2016 году.

Данная диаграмма, наглядно показывает, что чаще всего налогоплательщики, которые являются индивидуальными предпринимателями, а так же организации используют единый налог на вмененный доход. Причиной этому может служить, что при применении ЕНВД отчетность сдается ежеквартально, согласно законодательству. Уплата налога при применении ЕНВД не зависит от полученного дохода. Сумма налога является фиксированной и зависит от количества работников в организации, места ведения деятельности, аренды помещения, и т.д. Однако, ЕНВД могут применять не все налогоплательщики. Особенностью применения ЕНВД, является, что в законодательстве регламентировано, какие виды деятельности подходят для данного специального режима.

Проанализируем количество проведенных камеральных налоговых проверок, а так же количество выявленных нарушений по ЕНВД и УСН на основании данных МИФНС России №6 по Тюменской области.

Рисунок 2.7

Количество проведенных камеральных налоговых проверок по ЕНВД и УСН в период с 2013-2016 года.



Из данной диаграммы мы можем видеть, что ежегодно количество камеральных налоговых проверок по ЕНВД снижается. Это связано с тем,

что с каждым годом, налогоплательщики стали применять УСН. Причиной этому может служить то, что при применении УСН есть 2 варианта налогообложения. УСН на доходы(6%) или УСН доходы-расходы(5%). Кроме того, причиной смены специального налогового режима могут служить сроки отчетности. При применении ЕНВД, отчетность должна сдаваться ежеквартально, иначе предусмотрены штрафные санкции. Отчетность при УСН сдается раз в год согласно законодательства. По этим причинам, по сравнению с 2013 годом, в 2016 году количество налогоплательщиков применяющих ЕНВД сократилось более чем в 2 раза. Однако налогоплательщиков применяющих УСН в 2016 году, по сравнению с 2013 годом выросло на 33%.Из этого следует вывод, что все чаще организации и предприятия переходят на специальные налоговые режимы, которые в свою очередь позволяют плательщикам платить фиксированные платежи, и реже привлекаться к налоговым правонарушениям.

## ГЛАВА 3. НАПРАВЛЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

### 3.1. Зарубежный опыт организации налогового контроля и возможности их использования в условиях Российской Федерации

Одной из серьезных проблем налоговой системы Российской Федерации остается уклонение налогоплательщиков от уплаты налогов и сборов. Главной задачей перед государством состоит в создании условий для налогоплательщиков, при которых налогоплательщики будут в законные сроки исполнять обязанности по уплате налогов и сборов, что уменьшит количество нарушений. Актуальным сегодня является выявление, предупреждение и пресечение налоговых правонарушений, а не тотальный налоговый контроль.

Существует множество практик налогового контроля в разных странах мира не зависимо от страны, важнейшей проблемой в любой налоговой системе является проблема собираемости налогов. Так, в зарубежных странах для осуществления налогового контроля используется практика создания специализированных налоговых управлений. При этом в Японии и Швеции подобные ведомства обособлены от министерства финансов, а в США, Италии и Великобритании они выступают структурными подразделениями министерства финансов.

В зарубежных странах в целях повышения собираемости налогов используются различные способы информирования граждан через средства массовой информации, Использование Call-центров для консультирования и просвещения налогоплательщиков по уплате налогов и сборов, распространение бесплатных буклетов и т.д.

Рассмотрим более подробно состояние налогового контроля и современные тенденции его развития в зарубежных странах с развитой рыночной экономикой. Анализ иностранного опыта организации и проведения налогового контроля дает возможности ознакомиться с

положительным опытом, систематизировать общие подходы и закономерности в деятельности налоговых органов, а также использовать их в процессе функционирования органов налогового контроля в России. Но при этом не стоит полностью применять опыт какой-то зарубежной страны. Более важно изучить использование конкретных решений в налоговой сфере и выяснить влияние на всю бюджетную систему страны.

Практика организации деятельности налоговых служб различных стран мира свидетельствует, что повышение статуса налогового ведомства и его сотрудников неизменно способствует повышению эффективности и качества работы данных служб. Налоговые органы в различных иностранных государствах обладают широкими полномочиями по запросу и получению необходимых сведений о различных категориях налогоплательщиков, а в некоторых странах (например, в США и Дании) - получать и детальную информацию обо всех основных источниках доходов налогоплательщика. Во многих странах мира налоговое законодательство включает и особые формы наказания, например:

- в Бельгии (в некоторых случаях также в Ирландии и Швеции) осуществляется публикация имен нарушителей, а также возможен доступ широкой общественности к личной информации о нарушителе в случае его уголовного преследования;

- в Италии, Бельгии и Австралии применяется временное лишение регистрационного сертификатора налогового инспектора;

- в США и Франции в случае налоговых нарушений используется практика лишения права на выполнение некоторых видов профессиональной деятельности. В Великобритании также существует практика сообщения о наказании адвокатов и бухгалтеров за налоговые нарушения в их профессиональные организации, что, чаще всего, приводит к лишению права заниматься данной профессией [71,66].

Все страны с рыночной экономикой оснащены современными технологиями, которые позволяют вести налоговое расследование. Рассмотрим более подробно, каким образом осуществляется организация контрольной деятельности налоговыми органами США, как наиболее успешной с позиции реализации фискальных функций, опыт которой во многом может быть полезен и для Российской Федерации. В налоговой системе США выделяют 3 уровня:

- верхний уровень - налогообложение осуществляется Федеральным налоговым управлением (ФНУ), занимающееся сбором федеральных налогов по всей территории страны, на основе которого затем формируется федеральный бюджет;

- средний уровень – здесь функционируют налоговые службы отдельных штатов, которые собирают региональные налоги и сборы, вводимые решениями законодательных собраний штатов;

- нижний уровень - местные налоговые органы собирают местные налоги, которые вводятся местными органами власти [53,92].

Главное и принципиальное отличие налоговой системы США от российской заключается в ее построении не по видам налогов, а по функциональному признаку.

В США контроль за налоговым администрированием осуществляется Службой внутренних доходов(СВД), которая включает:

- центральный аппарат;
- региональные налоговые управления;
- налоговые управления на местах.

Указанные структурные подразделения выполняют следующие функции:

- осуществляют контроль за поступлением налогов и правильностью заполнения деклараций;
- осуществляют взимание задолженности по налогам;

- делают возврат налогоплательщикам переплаченных сумм;
- осуществляют удержание штрафа с неплательщиков.

Налоговая система и контроль за правильностью уплаты налогов основаны на принципе самостоятельного налогообложения. Корпорации сами рассчитывают суммы налогов и после осуществления вычета всех разрешенных налоговых скидок заполняются налоговые декларации. Они обязаны выплачивать оценочные суммы налогов финансовым органам. Компании, которые платят налог за тип вывода «у источника», осуществляют сравнение суммы платежей с налоговыми обязательствами.

Если указанные выплаты превышают объем чистых налоговых обязательств по итогам года, то средства возвращаются или компенсируются платежами в следующем году. Если корпорация не согласна с результатами аудита, то ее руководство может настаивать на дополнительном анализе и коррекции результатов в специальном филиале СВД или напрямую обращаться в судебные органы.

Информация, интересующая СВД, поступает следующим образом: каждый налогоплательщик обязан ежегодно направлять в СВД декларацию установленной формы о своем совокупном доходе; одновременно все государственные учреждения, банки, биржи, фирмы и т.д. в обязательном порядке представляют СВД подробные сведения о выплаченных тому или иному лицу денежных суммах в виде зарплаты, процентов на вклады, дивидендов, выигрышей, гонораров и т.д.

Другим источником необходимых СВД сведений являются получившие распространение за последние десятилетия информационные кредитные бюро - частные компании, специализирующиеся на сборе и анализе данных, характеризующих финансовое положение частных лиц, создание которых было бы весьма актуальным и в условиях России.

Наряду с США среди зарубежных стран высокая степень организации налоговой службы и обработанность информации всех звеньев системы



контроля за уплатой налогов гражданами и организациями присуща Франции. Главное налоговое управление (ГНУ) входит в состав Министерства экономики и финансов. По всей территории Франции имеется 830 налоговых центров и 16 информационных центров. Всего через структуру ГНУ происходит сбор около 50% совокупного дохода бюджетов как центрального, так и местных, а с учетом эффективной реализации контрольных функций ГНУ обеспечивает до 80% всех поступлений в доходную часть бюджета.

Ведущая роль по объему и важности проводимой работы в общей структуре ГНУ отводится его низовому звену – местным налоговым управлениям департаментов, организационная структура которых (упрощенно) включает: службу расчета налоговой базы, службу взимания налога, главную налоговую инспекцию. [47,136]

ГНУ выступает ведущим подразделением Министерства экономики, финансов и бюджета Франции как с позиции своего значения в экономической системе страны, так и с позиции получаемых бюджетных ассигнований.

Для осуществления централизованного принципа взимания налогов, упрощения процедур разрешения возникающих спорных вопросов с налогоплательщиками ГНУ в современных условиях осуществляет реорганизацию своих структурных подразделений. Данная реорганизация направлена на создание в стране комплексных налоговых центров, в которых каждый гражданин мог бы не только получать интересующую его налоговую информацию (т.е. реализация государством информационной функции), но и ознакомиться с налоговыми документами, а также получить квалифицированную консультацию специалистов по налоговому администрированию. По нашему мнению, сегодня подобная задача создания комплексных центров по налоговым услугам является актуальной и для Российской Федерации.

Размер подлежащего выплате налога во Франции, как правило, устанавливается исходя из декларации о доходах, представляемой налогоплательщиком, в которой отмечается денежное состояние, наличие собственности и другого имущества. Контролеры налогов (специальные служащие ГНУ) осуществляет непосредственную проверку объективности и правильности декларируемых налогоплательщиком сведений.

Селективный контроль над информацией, предоставляемой налогоплательщиками - физическими лицами, осуществляется в соответствии с новой методологией, которая основана на принципе структурной экономической выборки. При этом список гарантий, предусмотренных законодательными и нормативными актами налогоплательщика в случае проверки, значительно расширился. В современной французской налоговой системе ограничены возможности местных налоговых органов по самостоятельному решению спорных вопросов на основании заявления налогоплательщика, также, как и проведение полного объема финансового аудита счетов организаций, экспертиза недвижимости и др. Во время реорганизации налоговой службы, направленной на создание четкой специализации каждого сотрудника ГНУ (инспекторов, контролеров и др.), были созданы структурные подразделения, которые ответственны за осуществление выборочного контроля информации, предоставляемой налогоплательщиками. Кроме этого осуществлялось специальное обучение групп инспекторов, возглавляемых главным инспектором по внешнему налоговому контролю.[51,109]

Важно отметить, что эффективность мер контроля в большей степени зависит от деятельности служб, которые ответственны за сбор и обобщение необходимой информации. В этой связи сбор такой информации возлагается не только на руководителей ГНУ, но и на всех сотрудников налоговых служб, а за их обработку отвечают специализированные

подразделения, занимающиеся информационной и статистической деятельностью.

В большинстве зарубежных стран существует единственная возможность обжалования суммы, установленной для уплаты налогов - обращение в судебные органы. В отличие от других стран французское налоговое законодательство предоставляет дополнительную возможность - так называемое предварительное требование к налоговым органам, которое налогоплательщик может подать до того, как налоговый платеж начнется в более высоком органе налоговой инспекции, который, по его мнению, представил неверный (необоснованный) способ и сумму оплаты.

Можно выделить два явных преимущества, которые предоставляет данный вариант разрешения конфликтных ситуаций:

1) налогоплательщики в случае необъективности налоговых служб могут оперативно разрешить возникший спор без обращения к судебным властям;

2) в случае объективных оснований для опротестования решения налоговой инспекции налогоплательщик может более грамотно подготовиться к разбирательству дела в суде.

Указанными причинами объясняется незначительное количество кассационных жалоб по налоговым спорам в судебные органы Франции. При этом общее число жалоб и рекламаций в налоговые органы ежегодно составляет около 4 млн., из которых в пользу налогоплательщика разрешаются 20% заявлений.

К функциям ГНУ относится и разъяснение гражданам основных подходов национального законодательства в области налогообложения, а также основ построения французской налоговой системы. Для этого специалисты ГНУ ведут прием и информирование налогоплательщиков, следят за упрощением процедур формирования налоговой отчетности и осуществляют предупреждение возможных правонарушений. Во Франции

увеличивается число приемных ГНУ, расширяется сеть телефонных и справочных служб (консультаций), что выглядит особенно полезным во время пиковых нагрузок годовой отчетности и во время подачи деклараций.[19,129]

ГНУ развивает международное сотрудничество по двум основным направлениям:

-помощь развивающимся странами в подготовке персонала налоговых органов;

-унификация национального налогового законодательства с правовыми актами Европейского союза с целью создания единого правового пространства.

Из вышесказанного можно сделать вывод, что у каждой страны своя система налогообложения. Однако главной задачей любой налоговой системы является повышение собираемости налогов и сборов в бюджет страны. На ряду с этим, стоит обратить внимание на пути решения этой проблемы в других странах, однако полностью заимствовать их методы не стоит.

### 3.2. Направления повышения эффективности организации налогового контроля

Совершенствование организации и проведения налогового контроля, повышение эффективности деятельности налоговых органов способствуют увеличению объема налоговых поступлений в бюджет государства. В России, к сожалению, до сих пор не существует полного и эффективного контроля над правильностью расчета, полнотой и своевременностью перевода налоговых платежей в бюджет, а также лазейками, позволяющими избегать недобросовестных налогоплательщиков от уплаты налогов.

К основным направлениям совершенствования организации и проведения налогового контроля в современных условиях с целью повышения его качества и эффективности следует отнести:

- проведение дальнейшего совершенствования законодательной и нормативной базы налогового контроля;

- улучшение не только организации, но также форм, инструментов и методов проведения налогового контроля;

- создание единой методологии оценки эффективности налоговых органов.

Важно отметить, что ряд нововведений в НК РФ нельзя назвать бесспорными и адекватными современной ситуации. Так, согласно НК РФ для государственной регистрации и постановки на учет в налоговых органах для юридических лиц (индивидуальных предпринимателей и организаций) установлен жесткий срок в 5 дней. За столь такой короткий срок достаточно сложно провести эффективный контроль тех сведений, которые представляются юридическим лицом в полном пакете документов для государственной регистрации.

Кроме этого, налоговая инспекция фактически не может отказать организации или индивидуальному предпринимателю в праве регистрации и постановке на учет, даже в том случае, если располагает сведениями о недостоверности предоставляемой информации. В результате данной ситуации осуществление предоставления налогоплательщиками некорректной информации в ходе регистрации может принять массовый характер, что серьезным образом усложнит деятельность налоговых органов, т.к. при розыске налогоплательщика-организации или должностных лиц-руководства организаций происходят большие затраты ресурсов. Данные законодательные пробелы способствуют массовому созданию фиктивных «фирм-однодневок».

Для изменения ситуации, по нашему мнению, выглядит необходимым внесение ряда дополнений и изменений в российское законодательство о государственной регистрации юридических лиц. Эти меры будут способствовать ужесточению и повышению качества налогового контроля за процедурой государственной регистрацией организаций и индивидуальных предпринимателей, приведет к сокращению числа «однодневных фирм», которые фактически утаивают доходы и выводят значительные финансовые ресурсы из системы налогообложения.

В налоговое законодательство часто вносятся поправки и изменения, поэтому необходимо разработать усовершенствованный комплекс мер, специально направленных на решение проблем полноты налоговых поступлений в федеральном, региональном и местном бюджетах.

Например, внести в комплект подобные мероприятия:

1. Внести в Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08.08.2001 N 129-ФЗ поправку о том, что налоговые органы в праве, отказать в постановке на учет юридическому лицу, при предоставлении в налоговый орган недостоверных сведений, в целях уменьшения количества «фирм-однодневок»;

2. Ужесточение ответственности (как экономического, так административного и уголовного характера) за совершение налоговых правонарушений в зависимости от тяжести совершения нарушения (увеличение сумм штрафов, привлечение к уголовной ответственности). В проведенном анализе, было выявлено, что штрафные санкции с каждым годом сокращаются, причиной этому служат применения смягчающих обстоятельств. Однако, стоит наказывать плательщиком в полном объеме, чтобы в будущем плательщики были внимательны, и не привлекались к ответственности. Смягчающие обстоятельства снижают сумму поступлений в бюджет государства;

3. В случае уклонения от ответственности, предоставлять сотрудникам налоговых органов право на закрытие банковских счетов юридического и физического лица;

4. Разработка программного комплекса, в котором будет отображаться полное досье налогоплательщика (налоговые декларации, банковские счета, привлечение к ответственности, взаимодействие с судебными приставами, основные контрагенты, наличие каких-либо объектов в собственности и др.), для выявления и анализа проблемных налогоплательщиков, в целях предотвращения совершения им налоговых нарушений. В связи с тем, что плательщики относятся к налоговой инспекции по месту регистрации, а также месту осуществления предпринимательской деятельности, филиалы предприятий могут находиться в разных городах, и относится к разным налоговым органам, либо смена прописки. Именно поэтому необходимо усовершенствовать единый портал, где будет отражено полное досье плательщика, не зависимо от того, в каком налоговом органе стоит на учете. Помимо этого, для получения полного объема информации, необходимо включить в этот программный комплекс другие органы, такие как банки(операции по счетам), прокуратуру(судебные взыскания) и т.д.

Изучив анализ существующей практики, можно предположить некоторые пути совершенствования налогового контроля в России:

1. Внести в обязанности специалистов отдела камеральных проверок проведение мониторинга финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц, который включал бы 3 уровня оценки:

1) проведение анализа начисленных налоговых платежей.

Сотрудник отдела камеральных проверок в этом случае проводит анализ начисленных сумм налоговых платежей с детализацией по каждому виду налогов в текущем и по итогам прошедших периодов. В дальнейшем сотрудник ФНС России определяет изменение начислений налоговых платежей в абсолютных и относительных измерениях. Таким

образом, возможно выявить тенденции в динамике изменения начисленных сумм налогов. Проведение анализа на этом уровне позволит выявить тех налогоплательщиков, у которых сокращаются суммы начислений налоговых платежей, а это позволяет говорить о возможном уклонении от налогообложения и занижении налоговой базы. В этой ситуации выявленный потенциальный нарушитель налогового законодательства должен быть включен в план выездных налоговых проверок.

2) анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Проведение анализа показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций может быть построено по вертикальному принципу (например, определение структуры бухгалтерского баланса на основе расчета удельного веса его отдельных показателей по отношению к валюте баланса), так и по горизонтальному принципу (подразумевающему проведение сравнения отчетных показателей текущего расчетного периода с показателями в других аналогичных периодах прошлых лет).

Указанный анализ позволяет осуществлять процедуру эффективного налогового контроля за правильностью и полнотой заполнения налоговых деклараций, а также осуществлять налоговый контроль деятельности налогоплательщиков на основе оценки показателей финансово-хозяйственной деятельности с представленными в налоговых декларациях. В результате данного анализа возможно выявить тех налогоплательщиков, для которых целесообразно использовать процедуру полевой налоговой проверки. Критерием отбора кандидатов для налоговых проверок на местах могут рассматриваться значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или отклонений от средних показателей аналогичных экономических субъектов отрасли за определенный период времени. Проведение подобного анализа позволит значительно сократить



время, затрачиваемое сотрудниками ФНС России на выбор налогоплательщиков для осуществления налоговых проверок на месте, а также повысить качество и эффективность деятельности налоговых органов.

3) анализ изменения объема уплаченных налоговых платежей за отчетный период.

В данном случае осуществляется проведение сравнительного анализа сумм (объемов) уплаченных налоговых платежей за отчетный период по каждому из видов налогов. При этом особое внимание инспектору необходимо обратить на тех налогоплательщиков, которые осуществляют уплату налоговых платежей не в полном объеме (меньше от суммы начислений), а также на тех налогоплательщиков, которые вообще уклоняются от уплаты налогов любыми иными способами. По результатам проведенного анализа специалист ФНС России может определить тех налогоплательщиков-юридических лиц, по которым необходимо провести более детальный контроль полноты и своевременности перечисления налоговых платежей, а также в случае недоимок принять соответствующие меры по взысканию задолженности в соответствии с налоговым законодательством России. Реализация данного подхода позволит ФНС России повысить уровень собираемости налоговых платежей.

2. Необходима разработка, составление и согласование единых методик проведения выездных налоговых проверок на уровне Управлений ФНС России с описанием методологии применения конкретных методов, инструментов и приемов для их осуществления. Данное предложение выглядит наиболее актуальным в случае изменения налогового и финансового (бухгалтерского) законодательства, а также при решении проблем сокращения текучести в кадровом инспекторском составе структурных подразделений ФНС России.

3. Важно создание в инспекциях ФНС России подразделений внутреннего аудита, которые могли бы рассматривать возражений

налогоплательщиков на акты выездных налоговых проверок. Создание отделов внутреннего аудита в ФНС России позволит высвободить часть инспекторского состава отделов выездных налоговых проверок от досудебного разбирательства с налогоплательщиками-юридическими лицами, что увеличит возможности эффективного использования рабочего времени для осуществления выездных (повторных) налоговых проверок в отношении других налогоплательщиков.

В дальнейшее совершенствование организации налогового контроля крайне сложно осуществить без формирования добросовестного отношения налогоплательщиков к своим обязанностям по уплате налогов. Вместе с тем, сегодня значительная часть налогоплательщиков (как юридических лиц, так и физических лиц) допускает различные виды налоговых нарушений по причине слабого знания требований законодательных актов в области налогообложения, некорректного толкования норм налогового законодательства, а также сложности формирования требуемой налоговой отчетности.

5. Необходимо объединение всех видов государственных документов на основе налогового учета (в том числе и процедуры паспортного контроля). Это вызвано тем, что в настоящее время государство проводит дорогостоящий параллельный учет граждан с присвоением им соответствующих кодов и номеров. В этих целях используются документы по регистрации рождения ребенка, внутренний и иностранный паспорта, свидетельство о пенсии, медицинское страхование и т.д. Если будет осуществлена процедура единой правовой идентификации, то вместо внутренних паспортов граждане смогут применять простые удостоверения личности, содержащие не только их налоговый номер, но и отпечатки пальцев. В случае реализации указанной меры в федеральном масштабе, государство может получить значительную экономию, у граждан будет больше возможностей и удобств в пользовании документами, а

налоговые органы могут стать качественно новым средством государственного контроля. Создание единого информационного пространства на основе использования комплексной информации о налогоплательщиках позволит дистанционно в автоматическом режиме выявлять проблемных субъектов налогообложения и проводить в первую очередь налоговые проверки именно таких налогоплательщиков.

6. Совершенствование нормативно-правовой базы налогообложения с целью оперативного и действенного перекрытия возможных каналов возникновения налоговых нарушений.

7. В целях повышения профессиональной подготовки и квалификации кадров ФНС России необходимо внедрение новых информационных и образовательных технологий в образовательный процесс при подготовке кадров налоговых органов. Кроме этого для повышения мотивации и удержания наиболее квалифицированных специалистов кадрового состава инспекций необходимо увеличение оплаты труда налоговыми инспекторами.

Одним из важнейших направлений по совершенствованию качества осуществления камеральных налоговых проверок выступает реализация определенных мер по автоматизации налогового администрирования. Использование системы сдачи расчетов по налогам в электронном виде по специальным каналам связи позволит сократить трудоемкость процесса налоговой проверки, сэкономить время, затрачиваемое специалистами ФНС России на обработку соответствующей информации, а значит и существенно расширить охват плательщиков камеральными проверками. Кроме этого, автоматизация способна обеспечить переход от механического труда к аналитическому.

Проведя анализ количества налоговых проверок, а также сумму дополнительно начисленных платежей на 1 сотрудника, видны проблемы в соотношениях количества сотрудников контрольного блока, их

эффективности работы и количества проверок на 1 сотрудника. Для получения эффективных результатов работы инспектору требуется больше времени на проведение контрольных мероприятий, либо уменьшение количества налоговых проверок. На основании этого, предлагается увеличить штат сотрудников контрольного блока и распределить обязанности и налоговые проверки, либо на законодательном уровне продлить сроки проведения контрольных мероприятий.

Таким образом, следует сделать вывод о том, что достигнуть положительных результатов в совершенствовании организации, форм и методов налогового контроля в Российской Федерации возможно только в рамках разработки и реализации широкой сбалансированной программы, которая бы предусматривала проведение реформ, затрагивающих все элементы действующей налоговой системы: как законодательные подходы, так культуру налоговых отношений, а также использование современных достижений цифровой техники и информационных технологий.

Необходимо исходить из системности и понимания того, что изменение хотя бы одного компонента без соответствующего изменения остальных структурных элементов налоговой системы не принесет желаемого эффекта. Создание многоярусной эффективно функционирующей системы налогового администрирования, основанной на высоком потенциале управления со стороны федерального центра, использования типовых налоговых структур на низовых звеньях системы, а также на достижениях современных информационных технологий, позволит выполнять возложенные сегодня на налоговые органы Российской Федерации функции осуществления налогового контроля на более высоком качественном уровне.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам проведенного исследования сформулируем основные выводы и предложения:

1. Налоговый контроль выступает необходимым условием функционирования эффективной налоговой системы. Установлено, что к анализу организации и проведения налогового контроля необходимо подходить с позиции системного подхода. В ходе анализа различных мнений исследователей в диссертационной работе уточнено понятие «налоговый контроль» и обоснована необходимость его законодательного закрепления в современном налоговом праве (в НК РФ). Под налоговым контролем предлагается рассматривать особый вид деятельности специальных уполномоченных государственных органов, в результате которой обеспечивается добровольное исполнение обязанностей юридических и физических лиц в сфере налогового администрирования, анализ и выявление оснований для осуществления мер принудительного налогового изъятия в бюджетную систему, осуществление мер по привлечению к ответственности за совершение налоговых правонарушений (преступлений), а также обеспечивается функционирование системы мер, которые направлены на выявление резервов увеличения налоговых платежей, обеспечение широкой информированности различных субъектов сферы налогообложения и воспитание налоговой культуры населения.

2. На основе использования научного подхода в диссертационной работе проведено комплексное исследование практики организации современного налогового контроля, определена и проанализирована ее методическая основа (предмет и объект, виды налогового контроля, его формы и методы). При этом отмечено, что в большинстве случаев среди исследователей проблем налогового контроля не выделяются направления контроля или вместо них определяются задачи и функции контроля,

устанавливаемые нормативно. В магистерской диссертации особое внимание уделено рассмотрению тенденций развития налоговых проверок как основного вида контроля и определены направления совершенствования организации налогового контроля. На основе проведения анализа современной практики налогового администрирования дана характеристика различных аспектов налогового контроля: сущностного и организационного, методического и технического.

3. В диссертационной работе было проведено изучение, анализ и позиции применимости положительного опыта использования в условиях Российской Федерации. Как показало исследование, в практике организации налоговых служб зарубежных стран повышение их статуса и полномочий неизменно способствует и качественному повышению эффективности работы данных служб. Проведенный анализ опыта зарубежных стран в области организации и проведения налогового контроля с различными категориями налогоплательщиков убедительно свидетельствует о том, что в условиях значительной нагрузки на специалистов налоговых органов наличие эффективной процедуры отбора налогоплательщиков может обеспечить максимальную результативность налоговых проверок. Следует отметить, что практически во всех рассмотренных нами зарубежных странах значительное внимание уделяется совершенствованию процедур выбора объектов осуществления налогового контроля.

Передовой опыт стран с развитой рыночной экономикой в области организации и осуществления налогового контроля показывает, что кроме технических средств необходима детальная разработка самой концепции, на которой построено функционирование всей системы контроля. Основной принцип данной концепции заключается в том, что любому налогоплательщику должно быть выгодно своевременно и в полном объеме платить налоги. При этом налогоплательщики должны четко понимать, на что расходуются их налоговые платежи. Действующие законодательные

нормы и механизм уплаты налогов должны быть понятными как для любых категорий налогоплательщиков, так и для самих налоговых служащих. Кроме этого их необходимо постоянно совершенствовать с целью упрощения и удешевления налогового процесса.

Рассмотренный опыт в области налогового администрирования стран с развитой экономикой показывает, что для стимулирования полной и своевременной уплаты налогов необходимо создавать такие условия для налогоплательщика, при которых для него уклонение от исполнения платежей станет экономически невыгодно, т.е. потери от штрафов и других наказаний за налоговые правонарушения должны значительно превышать возможные преимущества от недоплаты или неуплаты налогов. В магистерской диссертации выявлен положительный опыт и прогрессивные элементы налогового контроля, которые могут быть эффективно использованы и в условиях Российской Федерации.

4. Для оценки эффективности налогового контроля в диссертационной работе проведен анализ результатов деятельности по сбору налоговых платежей, в том числе и контрольной функции, МИФНС России №6 по Тюменской области. В работе проведен детальный анализ факторов, которые повлияли на изменение уровня добровольного внесения платы по налогам и сборам. Установлено, что на эффективность организации и проведения налогового контроля оказывают влияние ряд факторов как объективного, так и субъективного характера. В процессе проведения исследования определены причины, которые оказывают негативное влияние на эффективность налогового контроля и усложняет деятельность налоговых органов. На основе проведенного анализа и полученных результатов был разработан комплекс научно-практических рекомендаций для повышения эффективности контрольной деятельности налоговых органов на региональном и местном уровнях.

5. С целью выявления основных проблем налогового контроля, был проведен анализ дополнительно начисленных платежей по данным МИФНС России №6 по Тюменской области. Было выяснено, что сумма дополнительно начисленных платежей является одним из главных показателей эффективности налоговой инспекции. Из проведенного анализа мы можем наблюдать стабильную динамику сумм дополнительно начисленных платежей по результатам контрольной деятельности за последние 5 лет. По результатам 2016 года сумма начисленных дополнительных платежей составила 271 228 рублей, что почти в 2,5 раза больше чем за 2012 год. Это говорит об эффективности камеральных и выездных налоговых проверок. Ежегодно налоговыми инспекторами выявляются все больше налоговых нарушений, что говорит о профессиональности сотрудников, а также изменениям в законодательных актах Российской Федерации. Стоит отметить, что количество штрафных санкций и пени сокращается с каждым годом. Так, например, пени за 2016 год сократились на 21%. Этот показатель говорит о том, что несмотря на налоговые нарушения, налогоплательщики в срок уплачивают налоги. Штрафные санкции в 2016 году по сравнению с 2012 годом сократились на 17%. Причиной могут служить смягчающие обстоятельства, применяемые налоговыми инспекторами в адрес налогоплательщика. Такими обстоятельствами могут служить: нарушения, совершенные впервые; возраст налогоплательщика; в срок уплаченный налог и т.д.

6. В ходе работы, был проведен анализ камеральных и выездных налоговых проверок. Количество камеральных и выездных проверок с каждым годом уменьшается. Это говорит о том, что налогоплательщики с каждым годом становятся более сознательны и внимательны в подаче документов и деклараций. Налоги являются не разовыми, а постоянными платежами, поэтому с каждым разом оформляя декларации



налогоплательщики стараются не повторять ошибок. Однако дополнительно начисленные платежи по выездным проверкам с каждым годом возрастают.

Установлено, что выездные проверки были более результативными, что следует из анализа сумм доначислений и количества выявленных нарушений налогового законодательства. Все выездные налоговые проверки выявляют нарушения налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах. Это говорит об эффективности предпроверочного анализа. Можно сделать вывод о том, что налогоплательщики чаще всего остаются несознательными, что не позволяет говорить об уменьшении количества налоговых проверок.

7. В налоговом законодательстве предусмотрены специальные налоговые режимы для налогоплательщиков. В ходе работы был проведен анализ, и выяснено, что чаще всего налогоплательщики, которые являются индивидуальными предпринимателями, а также организации используют единый налог на вмененный доход. Причиной этому может служить, что при применении ЕНВД отчетность сдается ежеквартально, согласно законодательству. Уплата налога при применении ЕНВД не зависит от полученного дохода. Сумма налога является фиксированной и зависит от количества работников в организации, места ведения деятельности, аренды помещения и т.д. Однако, ЕНВД могут применять не все налогоплательщики. Особенностью применения ЕНВД, является, что в законодательстве регламентировано, какие виды деятельности подходят для данного специального режима.

8. Одна из сложнейших проблем повышения эффективности налогового контроля заключается в отсутствии культуры уплаты налогов. При этом важнейшей задачей налоговой политики должно стать целенаправленное воспитание налоговой культуры у всех слоев населения, формирование общественного мнения, направленное на изменение менталитета налогоплательщика. В современных условиях российская налоговая политика должна формировать новые общественные отношения

между всеми субъектами налогового администрирования – различными категориями налогоплательщиков и государством в лице его налоговых органов. На основе учета положительного зарубежного опыта рекомендуется создавать не только государственную, но и частную информационно-консультативную структуру. Это выглядит важным ввиду недостаточного уровня правовой грамотности, несоблюдения налогового законодательства, что приводит к ощутимому ущербу, в том числе и материальному, самому населению страны. Поэтому важно эффективно использовать все имеющиеся в распоряжении государства возможные средства информирования и пропаганды (телевидение и радиовещание, периодическая печать и интернет-ресурсы) для постоянного и повсеместного разъяснения налогоплательщикам требований налогового законодательства и проводимой политики государства в области налогообложения. В современных условиях выглядит необходимым убедить население в необходимости и выгоды добровольного и сознательного соблюдения налоговых требований.

9. Ежегодно количество камеральных налоговых проверок по ЕНВД снижается. Это связано с тем, что с каждым годом, налогоплательщики стали применять УСН. Причиной этому может служить то, что при применении УСН есть 2 варианта налогообложения. УСН на доходы(6%) или УСН доходы-расходы(5%). Кроме того, причиной смены специального налогового режима могут служить сроки отчетности. При применении ЕНВД, отчетность должна сдаваться ежеквартально, иначе предусмотрены штрафные санкции. Отчетность при УСН сдается раз в год согласно законодательства. По этим причинам, по сравнению с 2013 годом, в 2016 году количество налогоплательщиков, применяющих ЕНВД сократилось более чем в 2 раза. Однако налогоплательщиков, применяющих УСН в 2016 году, по сравнению с 2013 годом выросло на 33%.

10. Оценка результатов контрольной деятельности налоговых органов связана с анализом показателей, характеризующих затраты, которые связаны

с самой процедурой осуществления налогового контроля. В процессе проведения данного исследования была уточнена методика оценки эффективности деятельности налоговых органов. При этом были определены частные коэффициенты, которые характеризуют различные стороны контрольной деятельности налоговых органов (коэффициенты по таким параметрам, как доначисления и взыскания по результатам камеральных и выездных проверок; собираемость налогов, недоимка, налоговые санкции, отдача бюджетных средств и др.), а также обобщающий показатель эффективности налогового контроля (таким рассмотрен уровень добровольно уплаченных налогов). На сегодняшний момент для оценки качества и эффективности контрольной деятельности структурных подразделений налоговых органов применяются различные показатели.

Однако, в используемых показателях пока нет места оценке уровня работы сотрудников налоговых органов с налогоплательщиками по профилактике налоговых правонарушений. По нашему мнению, критерием для оценки контрольной деятельности налоговых инспекций должен стать, в первую очередь, именно показатель объема добровольно уплаченных налогов различными категориями налогоплательщиков в общей сумме собранных налоговых платежей в бюджеты разного уровня. Данный показатель должен выступать обобщающим, комплексно характеризующим эффективность налогового администрирования и контрольной деятельности налоговых органов, имея в том числе и долгосрочный характер. По нашему мнению, налоговый орган может считаться эффективно работающим только лишь в том случае, когда уровень добровольно уплаченных налогов в общей сумме налоговых платежей будет иметь тенденцию к росту, а не является лишь случайным показателем того или иного рассматриваемого периода.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ  
Законодательные материалы

1. Налоговый кодекс РФ по состоянию на 1 апреля 2016 года. - М.: Проспект, 2016. - 848 с.
2. Закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. № 943-1 с изменениями и дополнениями "О государственной налоговой службе РСФСР". //Налоги в России. Сб. норм, документов. М., 2009.(ред от 02.04.2016; дата обращения: 19.08.2016)
3. Закон Российской Федерации от 21 июля 1998 г. № 121-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"(ред.от от 07.05.2016; дата обращения: 05.09.2016)
- 4.Федеральный закон от 04.11.2014 N 348-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" (04 ноября 2015 г.; дата обращения: 29.06.2016)
5. Письмо Федеральной налоговой службы от 17 июля 2016 г. N АС-4-2/12837@"О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками"
- 6.Федеральный закон "О государственной гражданской службе Российской Федерации" от 27.07.2004 N 79-ФЗ (действующая редакция, 2016; дата обращения: 29.08.2016)
7. Письмо Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 30 сентября 2016 г. N 03-02-08/57161
8. Закон РФ от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации"(ред. от 03.07.2016; дата обращения: 14.08.2016)
9. Письмо Минфина России от 21.04.2016 № 03-08-РЗ/23009 "О неприменении писем ФНС России в связи с несоответствием законодательству Российской Федерации о налогах и сборах и положениям

международных соглашений об избежании двойного налогообложения".  
(дата обращения: 01.05.2016)

10. Письмо Минфина России от 15 августа 2016 г. № 03-04-05/47680 " О порядке обложения налогом на доходы физических лиц сумм страховых выплат".(дата обращения: 14.09.2016)

#### Учебники

11. Александров, И.М. Налоги и налогообложение: учебник. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Изд-во «Дашков и К», 2016. - 318 с.

12. Аронов, А.В., Налоговая политика и налоговое администрирование/А.В. Аронов, В.А. Кашин. - М.: Изд-во Экономистъ, 2015.-296 с.

13. Барулин, С.В. Теория и история налогообложения: учеб. пособие /М.: Изд-во Экономистъ, 2015 .-319 с.

14. Брызгалин, А. В. Налоговый контроль / А. В. Брызгалин, Д. А. Ильиных - М.: Изд-во Содействие - XXI век, 2014.-148 с.

15. Букина, Г.Н. Налоговые платежи - М.: Изд-во ЭКО,2015. - 165 с.

16. Бурцев, В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. - М.: Издательская компания ИВЦ «Маркетинг», 2015.-146с.

17. Вылкова, Е.С., Налоговое планирование: учебник/ Е.С. Вылкова, М.В. Романовский – Спб.: Изд-во Питер, 2014.-634 с.

18. Гализдра, С.В. Налоговое администрирование -М.: Изд-во Кнорус, 2015. – 448 с.

19. Гоголев, А.М. Государственной политика в области налогового администрирования - М.: Изд-во КНОРУС ,2013. -233с.

20. Гончаренко, Л.И. Налоговое администрирование: учеб. пособие/под науч. ред. Л.И. Гончаренко.- М.: Изд-во КНОРУС, 2016.- 446 с.;

21. Горбунова, О.Н. Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой, доп.Н.М.Артемов, Е.М. Ашмарина, Е.И.Арефкина - М.: Изд-во Юристъ, 2014.-326 с.

22. Горленко, И.И. Формы налогового контроля -М.: Изд-во ЭКО.,2015,159 с.

23. Горский, И.В., Налоговая политика России/ И.В. Горский – М.: Изд-во Финансы и статистика, 2015, - 288 с.
24. Грачева, Е.Ю., Налоговое право/ Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова -М.: Изд-во Инфра-М,2014.-174с.
25. Дадашев, А. З. Налоговый контроль в Российской Федерации / А. З.Дадашев, И. Р. Пайзулаев. – М.: Изд-во КноРус, 2016. – 128 с.
26. Демидов, А.В. Налоговый контроль. - М.:Изд-во КноРус.,2015. -408 с.
27. Евстигнеев, Е.Н. Основы налогообложения и налогового законодательства/ Е.Н. Евстигнеев, Н.Г. Викторова, Спб.: Изд-во Питер, 2016, -256 с.
28. Еремина, С.А. Осуществление контрольной работы по налогам - М.: Изд-во КноРус,2015-561 с.
29. Зрелов, А.П. Современные проблемы налогового контроля - СПб.:Изд-во Питер,2014.-237 с.
- 30.Зрелов, А.П. Имущественный налоговый вычет. Практические рекомендации по получению: учеб. Пособие/М.: Изд-во Деловой двор, 2015.- 128 с.
31. Звоновский, В.Б. Уклонение от уплаты налогов/ В.Б.Звоновский, Н.В.Пышкова - М.:Изд-во ЭКО- 2013. 517с.
32. Карп, М.В. Налоговый менеджмент- М.: Изд-во ЮНИТИ-ДАНА, 2011- 148 с.
33. Качур, О.В.М. Налоги и налогообложение: учеб. пособие - М.: Изд-во Кнорус, 2014.-304с.
34. Кобзарь-Фролова, М.Н. Роль и значение налогового контроля - М.:Изд-во МУК., 2015. 182 с.
35. Ковалевская, Д.Е. Камеральная налоговая проверка / Д.Е. Ковалевская, Л.А.Короткова - М.: Изд-во ЭкРа., 2015. - 47с.
36. Колчин, С.П. Налогообложение: учеб. Пособие- М.: Изд-во ИПБ-БИНФА, 2014-144 с.

37. Королева, Т.Н. Формы налогового контроля -М.: Изд-во. МУК., 2014. - 107 с.
38. Косолапов А.И. Налоги и налогообложение – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К» 2015, 263 с.
39. Кочерин, Е.А. Основы государственного и управленческого контроля. - М.: Изд-во Кнорус, 2016.-154 с.
40. Краматорский, Л.М. Ревизия и контроль. -М.: Изд-во Финансы и статистика, 2014.-89 с.
41. Курбатов, Т.Ю. О формах и методах налогового контроля -М.:Изд-во Интермас,2013.-149 с.
42. Майбуров, И.А. Налоги и налогообложение - 4-е изд. - М.: Изд-воИнтермедиа, 2014. - 558 с.
43. Макарьева, В.И. Налоги и налогообложение-М.: Изд-во Интерс, 2014. - 100 с.
44. Миляков, Н.В. Налоги и налогообложение: учебник/ 5-е изд., перераб. и доп. М.: Изд-во Инфра-М, 2014- 509 с.
45. Ногина, О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб.: Изд-во Астра, 2012.- 109 с.
46. Пансков, В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации - М.: Изд-воЭстер, 2013. -212 с.
47. Пантюшов, О.В. Мероприятия налогового контроля -М.: Изд-во Эстер, 2014. – 251 с.
48. Парыгина, В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики: учеб. пособие. - М.: Изд-во Интрус, 2015. – 116 с.
49. Петрова, Г.В. Общая теория налогового права. – М.: Изд-во ИнтерМ, 2016. – 101 с.
50. Полтева, А.М. Налоговые проверки - М.: Изд-во РостА, 2013.-с.147
51. Попонова, Н.А. О Налоговый контроль - М.: Изд-во ФиР.,2014. - 247с.

52. Поролло, Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. -М.: Изд-во Гардарика, 2014.- 128 с.
53. Титова, Г. Налоговые проверки и налоговый контроль - М.:КроусМ.,2015.-234 с.
54. Тимошенко, В.А., Проверки налоговых органов: учеб.пособ./ В.А. Тимошенко., Л.В. Спирина.- М.: Изд-во Дашков и К, 2014,600 с.
55. Турчина О.В., Налогообложение. - М.: Изд-во ФиС, 2015. –305 с.
56. Федченко С.И. О налоговых органах - Спб.: Изд-во Искра .,2014. - 154 с.
57. Филон И. Л. Налоговый контроль - М.: Изд-во Астра , 2015. - 363 с.
58. Черника, Д.Г. Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д.Г. Черника. -М.: Изд-во Финансы и статистика, 2015.- 118 с.
59. Ялбулганова, А.А.Налоговый контроль: научно-практический комментарий положений законодательства о налогах и сборах с обзором судебной практики / Под. ред. А.А. Ялбулганова, 2014.

#### Статьи

60. Акимова, В.М. Налог на доходы физических лиц: горячая линия/ В.М.Акимова //Российский налоговый курьер. 2014. - № 1-2.
61. Алехин, С.Н. О развитии налогового администрирования в Российской Федерации/С.Н. Алехин//«Финансы и кредит».- 2015 -№ 33(465)
62. Бескорвайная, Н.С. Проблемыналогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации и пути их решения/ Н.С.Бескорвайная// «Финансы и кредит».-2016-№12(492)
- 63.Брызгалин, А.В. Налогообложение и бух.учет/А.В.Брызгалин, А.Ю.Евдокимов, Е.С. Щербакова// «Налоги и финансовое право»-2015-№8
65. Горелов, А.А.Формы и методы, используемые налоговыми органами при осуществлении мероприятий налогового контроля./ А.А. Горелов// «Административное и муниципальное право»-2015-№5



66. Грачев, М.С. Налог, сбор и налоговая система: экономические, исторические и правовые аспекты/ М.С. Грачев//, «Финансы и кредит».-2014-№27(597)

67. Козлов, Д.А. Проблемы налогового регулирования реального сектора экономики России/Д.А.Козлов// Финансы 2014. №11.

68. Пансков, В.Г. Налоговый контроль: проблемы решаются, вопросы остаются /В.Г. Пансков// Финансы и кредит. 2014. №3 (483), С. 13

69. Пантюшов, О.В. Мероприятия налогового контроля /О.В. Пантюшов// «Право и экономика», 2014,-№1

#### Диссертации

70. Аминов Г.А. Налоги как признак государства, канд.юр.наук.:12.00.01, Москва, 2012 г.,201 с.

71. Грибкова Н.Б. Налоги в системе государственного регулирования, экономики России, доктор экон.наук.:08.00.10, Москва, 2014,439 с.

72. Горских И.В. Развитие налоговой системы Российской Федерации, доктор экон.наук.:08.00.10, Москва, 2014, 342 с.

73: Саликов Д.В. Перспективы и тенденции развития имущественных налогов в России, 08.00.10, Ростов-на-Дону, 2012(Автореферат)

74. Старжинская Т.В. Роль региональных налогов в налоговой системе Российской Федерации на примере МИФНС России №7 по Санкт-Петербургу, Санкт-Петербург, 2014(Автореферат)