

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет

Экономики и управления

Кафедра

«Бухгалтерский учет,
налогообложение и аудит»

Направление подготовки

38.03.01 «Экономика»

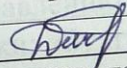
Профиль

«Бухгалтерский учет, анализ и
аудит»

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА
на тему:

Организация проведения камеральных проверок налога на доходы
физических лиц (на примере ИФНС России по Железнодорожному
району г. Пенза)

Студент группы 13ЭЭ1


(подпись, дата)

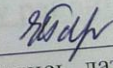
Дмитриева Элла Сергеевна
(ФИО полностью)

Руководитель


(подпись, дата)

Голдина А.А.
(фамилия, инициалы)

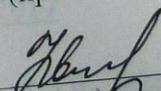
Нормоконтролер


(подпись, дата)

Бадеева Е.А.
(фамилия, инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 06.06.2017 № 11)

Заведующий кафедрой

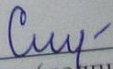

(подпись)

Свиридова Н.В.
(фамилия, инициалы)

Работа защищена с оценкой отлично

(протокол ГЭК от 20.06.2017 № 10)

Секретарь ГЭК


(подпись)

Сазонова И.В.
(фамилия, инициалы)

Пенза 2017

Отзыв

**на бакалаврскую работу студента
Факультета экономики и управления
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»
профиль подготовки: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
Дмитриевой Эллы Сергеевны
на тему: «Организация проведения камеральных проверок налога на
доходы физических лиц (на примере ИФНС России по
Железнодорожному району г. Пензы)»**

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы студентка ФГБОУ ВО ПГУ Дмитриева Элла Сергеевна показала высокую степень готовности к самостоятельной профессиональной деятельности, соответствие качества полученных знаний в университете требованиям подготовки бакалавров по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика».

Следует отметить, что подбор документов для выполнения выпускной квалификационной работы, а также учебной и научной литературы выполнялся самостоятельно автором работы. Незначительная помощь была оказана в разработке плана выпускной квалификационной работы, формулировке целей и задач исследования.

Теоретическая часть выпускной квалификационной работы написана с использованием большого материала нормативной и научной литературы по вопросам организации и эффективности проведения камеральных налоговых проверок.

Оформление работы выполнено с применением операционной системы Windows XP, текстового редактора Microsoft Word, электронных таблиц Microsoft Excel, нормативно-правовых систем «Гарант», «Консультант Плюс».

В работе исследованы теоретические основы организации и проведения камеральных налоговых проверок, изучен порядок проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц, проведен детальный анализ эффективности камеральных налоговых проверок, предложены рекомендации по совершенствованию организации проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц.

Необходимо отметить некоторые несущественные недостатки работы: иллюстративный и графический материал использован в недостаточном объеме, научный стиль изложения не везде выдержан. Однако найденные недостатки не влияют на качество исследования по данной проблеме.

Характер выпускной квалификационной работы позволяет судить об умении автора отстаивать собственную точку зрения, делать аргументированные и обоснованные предложения. Следует отметить способность выпускницы организовать работу в соответствии с планом и поставленной целью работы. Автор выпускной квалификационной работы проявил добросовестное и прилежное отношение к ее выполнению.

По результатам выполнения выпускной квалификационной работы можно сделать вывод, что автор работы умеет работать с литературой, делать

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ
ФГБОУ ВО ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

Кафедра: «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

«__» _____ 20__ г.

ЗАДАНИЕ
на бакалаврскую работу студенту

Дмитриевой Эллы Сергеевны

(Ф.И.О.)

очного отделения

(очного, заочного отделения)

Экономики и управления

(наименование факультета, института)

обучающейся по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика»,
профиль подготовки: «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Тема выпускной квалификационной работы: Организация проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц (на примере ИФНС России по Железнодорожному району г.Пенза)

Закреплена приказом ректора от 14.04.2017 г. № 434а/о

Дата выдачи задания: 14.04.2017

Руководитель: Голдина А.А., к.э.н., доцент
(Ф.И.О., ученое звание, степень, должность)

Задание принял к исполнению 14.04.2017

(дата, подпись студента)

Срок сдачи студентом законченной работы: 06.06.2017

Исходные данные к работе: нормативные законодательные акты, научная и справочная литература, учебная и методическая литература.

Содержание и объем работы (перечень подлежащих разработке вопросов):

1 Теоретические основы организации и проведения камеральных налоговых проверок

2 Принципы проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц на примере ИФНС России по Железнодорожному району г.Пенза

Перечень графического материала (с точным указанием обязательных таблиц или графиков): 9 таблиц

ВЫПОЛНЕНИЕ ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЫ

№ п/п	Наименование разделов	Срок исполнения		Подпись, дата
		начало	конец	
1	Введение	14.04.2017	17.04.2017	
2	Раздел 1	18.04.2017	01.05.2017	
3	Раздел 2	02.05.2017	01.06.2017	
4	Заключение	02.06.2017	06.06.2017	

Руководитель ВКР: _____

Содержание

Введение	2
1 Теоретические основы организации и проведения камеральных налоговых проверок.....	4
1.1 Сущность и значение камеральных налоговых проверок	4
1.2 Методы проведения камеральных проверок	8
1.3 Нормативно-правовое регулирование проведения камеральных налоговых проверок.....	14
2 Принципы проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц на примере ИФНС России по Железнодорожному району г. Пенза	22
2.1 Характеристика деятельности ИФНС России по Железнодорожному району г. Пенза.....	22
2.2 Порядок проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц	28
2.3 Анализ показателей эффективности проведения камеральных налоговых проверок.....	36
2.4 Рекомендации по совершенствованию организации проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц на примере ИФНС России по Железнодорожному району г. Пенза.....	41
Заключение	54
Список использованных источников	57
Приложения.....	62

Введение

Налоговая политика в России формируется в соответствии с необходимостью стимулирования положительных структурных изменений в экономике и достижению снижения совокупной налоговой нагрузки, а также совершенствования налогового администрирования.

Проводимые государством в последнее десятилетие мероприятия по снижению налогового бремени путем уменьшения налоговых ставок, отмены определенных налогов со снятием неоправданных ограничений позволяет создать оптимальные условия для ведения бизнеса и исполнения налоговых обязательств. Высококачественное налоговое администрирование служит одним из условий эффективного функционирования, как налоговой системы, так и экономики государства в целом.

Положительное развитие структурных элементов налоговой политики, среди которых необходимо отметить снижение налоговой нагрузки и улучшение налогового администрирования, находится в тесной взаимосвязи с налоговым контролем. Его основной целью служит обеспечение полного и своевременного поступления налогов и обязательных платежей в бюджет, а также достижение высокого уровня налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков. Одной из эффективных форм налогового контроля являются камеральные налоговые проверки.

При этом данный вид налоговых проверок должен отвечать требованиям обеспечения законных интересов государства и прав плательщиков с повышением их защищенности от неправомерных требований налоговых органов и создания для них максимально комфортных условий при исчислении и уплаты налогов.

Степень научной разработанности темы исследования достаточно высокая. Данная проблема исследуется как на законодательном уровне, так и в работах таких авторов, как Дадашева А.З., Красницкого В.А., Лобанова А.В. и Перонко И.А.

Цель выпускной квалификационной работы – рассмотрение организации проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц и разработка предложений по их совершенствованию.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть теоретические основы организации и проведения камеральной налоговой проверки как формы налогового контроля;
- проанализировать деятельность ИФНС по Железнодорожному району г. Пензы по осуществлению камеральных налоговых проверок;
- провести оценку показателей эффективности проведения камеральных проверок;
- разработать направления совершенствования камеральных налоговых проверок как фактора повышения эффективности налогового контроля.

Объект исследования – ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы.

Предмет исследования – организация проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц на примере ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы.

Методы исследования – наблюдение, сравнение, абстрагирование, а также анализ и синтез.

Структура работы. Работа состоит из введения, двух разделов, заключения, списка использованной литературы и приложения. Во введении определены актуальность, объект, предмет, цель, задачи и методы исследования. Первая глава работы содержит рассмотрение теоретических основ организации и проведения камеральных проверок. Во втором разделе проанализировано состояние изучаемого вопроса на примере ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы. В этом же разделе обозначены основные проблемы вопроса проведения камеральных проверок и даны рекомендации по совершенствованию изучаемого вопроса. В заключении сформулированы основные выводы.

1 Теоретические основы организации и проведения камеральных налоговых проверок

1.1 Сущность и значение камеральных налоговых проверок

Налоговая проверка представляет процессуальное действие налогового органа по контролю правильности исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов и сборов. Право на проведение таких проверок предоставлено налоговым органам ст. 31 НК РФ и регламентировано главой 14 «Налоговый контроль» [1].

Функции налогового контроля, в числе которых находится и проведение налоговых проверок, относятся к компетенции налоговых органов.

Объем прав налоговых органов и существующие ограничения на проведение таких процессуальных действий, как осмотр, истребование документов, инвентаризация и экспертиза зависит от вида проводимой проверки. Классификация проверок представлены на рисунке 1.1.

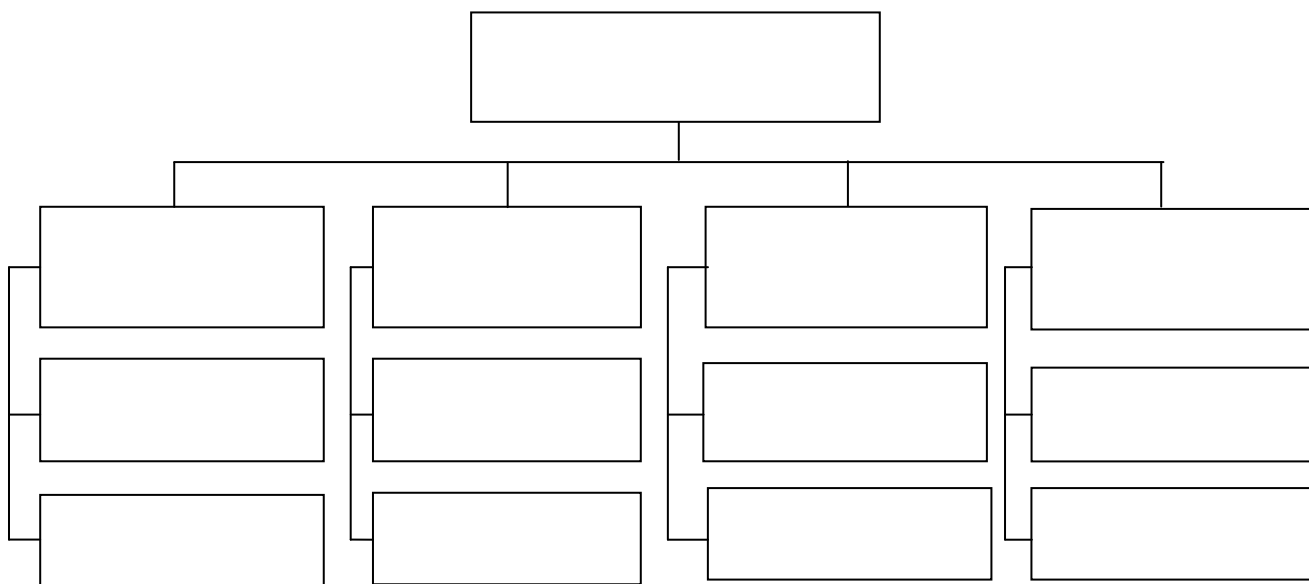


Рисунок 1.1 – Классификация налоговых проверок [10, с. 32]

Исходя из информации, приведенной на рисунке 1, необходимо отметить следующее. В соответствии со ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком.

Камеральная налоговая проверка – форма текущего контроля правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов (ст. 88 НК РФ), а также соблюдения порядка перечисления налогов в бюджеты различных уровней.

Выездная налоговая проверка в соответствии со ст. 89 НК РФ проводится по месту нахождения налогоплательщика, объекта либо источника налогообложения и включает в себя проверку документов, которые находятся у плательщика.

В ст. 87 части 2 НК РФ упоминается также встречающая проверка, как составная часть камеральной или выездной налоговой проверки. Сущность данного вида проверки заключается в сопоставлении данных о взаимоотношениях налогоплательщика с другими лицами, с данными, которые отражены в документах самого проверяемого налогоплательщика для оценки их достоверности. Для проведения встречающей проверки налоговый орган вправе истребовать у налогового агента, банка, контрагентов налогоплательщика и других лиц документы о деятельности проверяемого налогоплательщика, относящиеся к предмету соответствующей проверки.

По способу контроля можно выделить [41]:

- проверки, проводимые сплошным методом;
- проверки, проводимые выборочным методом.

При сплошной проверке проверяются все документы налогоплательщика за все налоговые (отчетные) периоды, охваченные проверкой. Выборочной проверкой охватывается, как правило, часть документации (если плательщик работает по типовым договорам, схемам и т.п.) или часть налоговых (отчетных) периодов. При этом, если в ходе выборочной проверки выявляются нарушения налогового законодательства, рекомендуется проводить сплошную проверку.

Основные виды налоговых проверок обозначены в ст. 87 НК РФ: камеральные и выездные. Проведение камеральных и выездных налоговых проверок позволяет налоговым органам контролировать соблюдение налогоплательщиками и налоговыми агентами их обязанностей по исчислению и уплате налоговых платежей, а также в случае выявления фактов нарушения выяснить причины таких отклонений.

Сравнение этих двух видов проверок представлено в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Сопоставление камеральных и выездных проверок

Критерии проведения налоговой проверки	Камеральная налоговая проверка	Выездная налоговая проверка
Основание для проведения	Специальное решение не требуется	Решение руководителя налогового органа
Периодичность	Регулярно с периодичностью представления отчетности	Выборочно по мере необходимости
Место проведения	Место нахождения налогового органа	Место нахождения налогоплательщика
Категория проверяемых налогоплательщиков	Все налогоплательщики	Юридические лица индивидуальные предприниматели
Используемые мероприятия	Мероприятия, не связанные с нахождением на территории налогоплательщика	Любые мероприятия, установленные НК РФ

Исходя из информации таблицы 1, в качестве основного отличия выездной налоговой проверки от камеральной приведено место ее проведения, которым является место нахождения налогоплательщика либо место, где он занимается предпринимательской деятельностью [36, с. 41].

На проведение камеральной налоговой проверки не нужно оформлять какое-либо специальное решение руководителя налогового органа. Она проводится инспекторами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями на протяжении 3-х месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и прочих документов.

При выявлении камеральной налоговой проверкой в налоговой декларации (расчете) ошибок либо несоответствия формируется соответствующее уведомление налогоплательщику, который обязан

представить в течение 5-ти дней необходимые пояснения либо внести необходимые исправления в установленный срок.

Цели камеральной налоговой проверки представлены на рисунке 1.2.

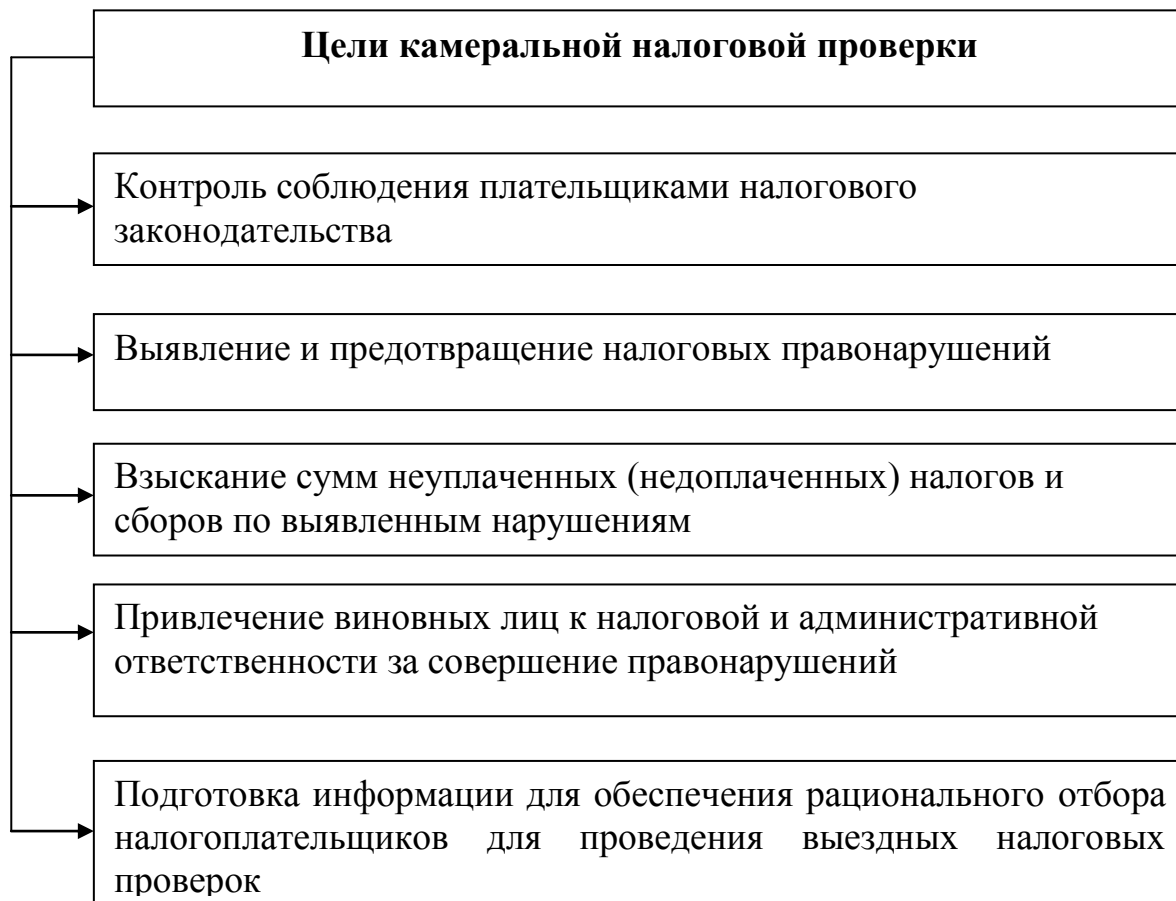


Рисунок 1.2 – Цели камеральной налоговой проверки [38]

Специалист, который проводит камеральную налоговую проверку, должен рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и все документы. При установлении налоговым органом факта совершения налогового правонарушения либо иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа составляют акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ.

Необходимо отметить, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не имеет права требовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, если такое не предусмотрено НК РФ.

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить, что камеральная налоговая проверка представляет собой процессуальное действие налогового органа по контролю правильностью исчисления, своевременности и полноты уплаты налогов и сборов. Налоговые органы проводят проверки в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и иными законодательными актами, о которых и пойдет речь в следующем разделе данной работы.

1.2 Методы проведения камеральных проверок

С теоретической точки зрения под методом следует понимать «способ теоретического исчисления либо практического осуществления чего-либо», «способ достижения некоторой цели и состоит из совокупности приемов теоретического или практического познания деятельности» [11, с. 52].

В данном случае речь идет о совокупности методов и приемов, которые могут использоваться уполномоченными органами, для проведения камеральных налоговых проверок. Поэтому проведение камеральной проверки в рамках исследования рассмотрено по схеме, представленной на рисунке 1.3.

Первый этап проведения камеральной проверки сотрудниками налоговых органов предполагает проверку полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности согласно действующему налоговому законодательству.

При исследовании предоставленной плательщиком налоговой отчетности может применяться:

- формальная проверка, предполагающая проведение внешнего осмотра документа, в ходе которого проверяется наличие всех необходимых реквизитов и соблюдение формы налоговой декларации;

- арифметическая проверка, предусматривающая контроль правильности подсчета итоговых сумм в документе;
- нормативная проверка – проверка содержания документа с позиции соответствия его действующему законодательству.

Именно с помощью данных приемов исследования отдельного документа при выявлении нарушения налогового законодательства можно найти ошибки в определении налоговой базы и расчете сумм налога.

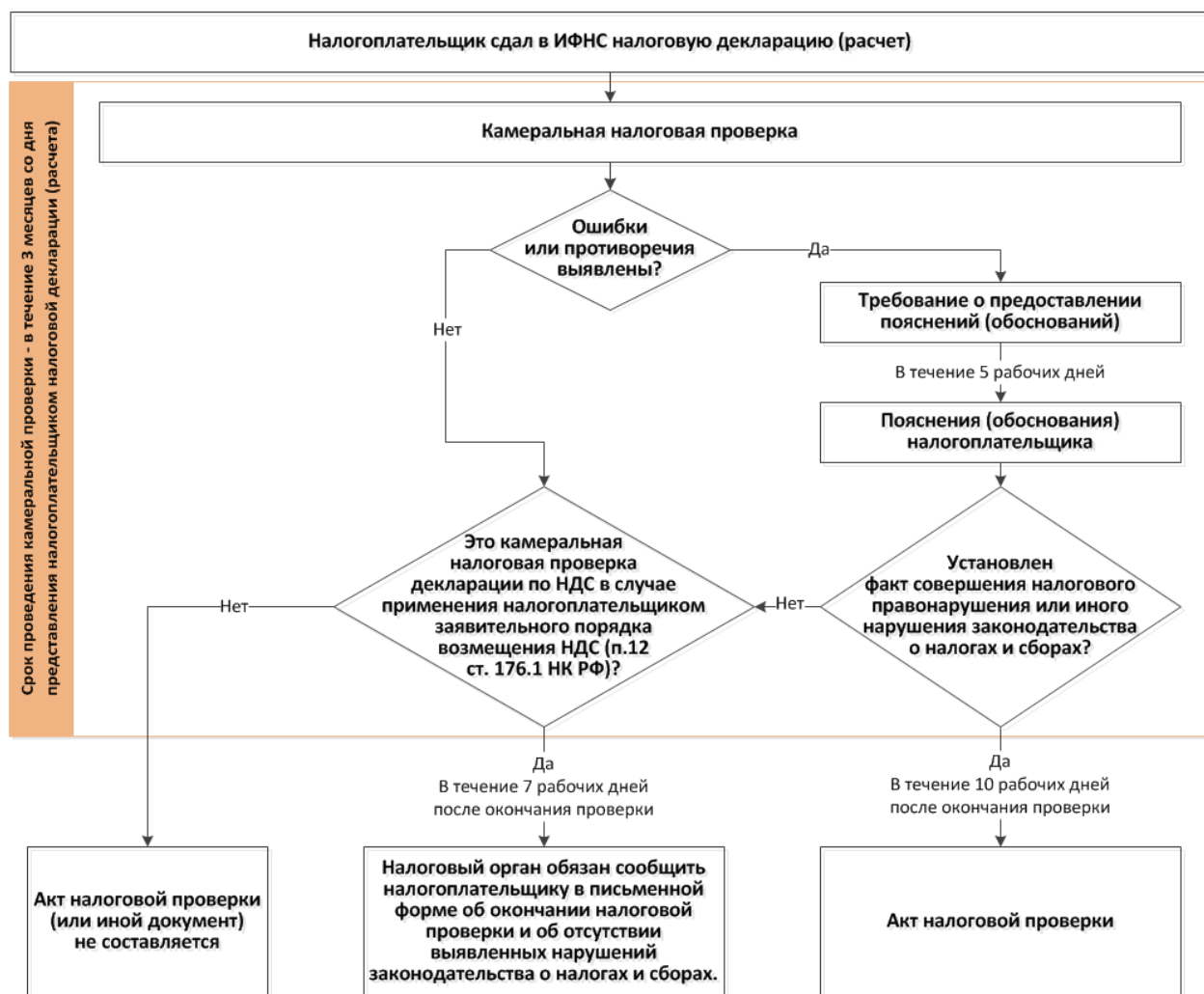


Рисунок 1.3 – Порядок проведения камеральной налоговой проверки [40]

Второй этап предусматривает визуальную проверку правильности заполнения налоговой отчетности. В данном случае речь идет о проверке полноты заполнения всех реквизитов налоговой отчетности с четкостью их заполнения.

При выявлении ошибок в отчетности инспектора уведомляют налогоплательщика о необходимости внести исправления и приведения налоговой отчетности согласно утвержденной форме, если в представленной отчетности им допущена одна из следующих ошибок:

- не указан один из обязательных реквизитов (ИНН либо период, за который представлена декларация);
- нечетко заполнены отдельные реквизиты, в результате чего невозможно их однозначное прочтение;
- внесены исправления в налоговую отчетность, они не заверены подписью.

Третий этап предполагает инспектором арифметический контроль данных налоговой отчетности, который осуществляется отделом, ответственным за ввод налоговой отчетности. При обнаружении арифметических ошибок в процессе ввода налоговой отчетности в показатели строк и граф, предусмотренных формой налоговой декларации, протоколы таких ошибок должны быть переданы в отдел камеральных налоговых проверок для реализации контрольно-проверочных мероприятий.

По завершению арифметического контроля сотрудниками отдела камеральных проверок проверяется правильность применения налогоплательщиком ставок налога и льгот в соответствии с действующим налоговым законодательством, а также правильности определения налоговой базы.

Также на этом этапе сопоставляются основные показатели налоговой отчетности (выручка, расходы и т.д.), проводится их сравнительный анализ со средними показателями отчетности плательщиков, которые осуществляют деятельность в аналогичных отраслях. При этом такой анализ проводится не реже одного раза в квартал по крупнейшим и «бюджетообразующим» налогоплательщикам и не реже одного раза в год по остальным субъектам хозяйствования.

Как уже отмечалось в предыдущем разделе, целью камеральной проверки является проверка правильности заполнения налоговых форм, соответствия налоговых деклараций регистрам бухгалтерского учета. Другими словами, камеральная проверка заключается в выявлении ошибок, которые допущены при заполнении налоговых деклараций, противоречий между сведениями, содержащимися в предоставленных документах.

При отсутствии в ходе камеральной проверки противоречий в налоговых декларациях и документов нет правовых оснований для истребования документов, исходя из понятия и сущности камеральной проверки. Поэтому просто делается отметка налогового инспектора о проведении камеральной проверки и акт не составляется.

При выявлении ошибок в заполнении документов либо противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, со стороны налоговых органов должны быть реализовано ряд мероприятий, на которых в рамках данного исследования необходимо остановиться подробнее.

Итак, при выявлении в ходе проведения камеральной налоговой проверкой ошибок, налоговым органом направляется налогоплательщику требование о представлении пояснений. Основания направления требования, а также вид запрашиваемой информации и сроки ее предоставления приведены в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Основания направления требования и вид запрашиваемой информации [30]

Основания направления требования	Запрашиваемая информация	Срок исполнения
1	2	3
В ходе проведения камеральной налоговой проверки налоговым органом обнаружены: - ошибки в налоговой декларации (расчете); - противоречия между сведениями в представленных документах; - несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком и содержащимся в документах налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля*	Направляется требование о предоставлении пояснения или внесении соответствующих исправлений в налоговую декларацию (расчет)	5 рабочих дней со дня получения требования

Продолжение табл. 1.2

1	2	3
При проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему РФ, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом)	Направляется требование представить необходимые пояснения, обосновывающие изменение соответствующих показателей налоговой декларации (расчета)	5 рабочих дней со дня получения требования
При проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка	Направляется требование представить необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка	5 рабочих дней со дня получения требования

В ходе проведения камеральной проверки налоговые органы имеют право истребовать только конкретный перечень документов и только при наличии весомых причин. Перечень документов и случаи, при возникновении которых они могут быть истребованы, приведены в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Перечень документов, требуемых налоговыми органами при камеральной проверке [19]

Предмет проверки	Перечень документов, которые налоговые органы вправе истребовать
1	2
Проверка налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога	Документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов, в частности: - счета-фактуры; - документы, оформленные на бланках строгой отчетности; - электронные проездные документы; - документы, подтверждающие фактическую уплату сумм НДС при ввозе товаров на таможенную территорию РФ; - документы, подтверждающие уплату сумм НДС, удержанного налоговыми агентами; - первичные учетные документы, подтверждающие принятие налогоплательщиком к учету товаров (работ, услуг), основных средств, нематериальных активов и т. п.

Продолжение табл. 1.3

1	2
Проверка налоговой декларации по НДС, в случае выявления налоговым органом несоответствий и противоречий в операциях, свидетельствующих о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджетную систему Российской Федерации, либо о завышении суммы НДС, заявленной к возмещению	Счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к спорным операциям, в том числе книгу продаж, книгу покупок, журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур
Проверки налоговой декларации (расчета) по налогу на прибыль организаций, налогу на доходы физических лиц участника договора инвестиционного товарищества	<ul style="list-style-type: none"> - Сведения о периоде участия налогоплательщика в договоре инвестиционного товарищества; - Сведения о приходящейся на него доле прибыли (расходов, убытков) инвестиционного товарищества; - Налоговый орган также вправе использовать любые сведения о деятельности инвестиционного товарищества, имеющиеся в его распоряжении
Проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий отчетный (налоговый) период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджетную систему РФ, или увеличена сумма полученного убытка по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией	<ul style="list-style-type: none"> - Первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), - Аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений.
Камеральная налоговая проверка по налогам, связанным с использованием природных ресурсов	Документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов
Камеральная налоговая проверка по консолидированной группе налогоплательщиков	Документы, которые должны представляться с налоговой декларацией по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в соответствии с главой 25 НК, в том числе относящиеся к деятельности иных участников проверяемой группы
В иных случаях	<ul style="list-style-type: none"> - Документы, подтверждающие право налогоплательщиков, применяющих налоговые льготы, на эти налоговые льготы; - Документы, которые в соответствии с положениями НК РФ должны быть представлены совместно с налоговой декларацией (расчетом), но ранее не были представлены налогоплательщиком. Например, документы, подтверждающие правомерность применения налогоплательщиком ставки 0 % по НДС (ст. 165 НК РФ)

Как уже отмечено выше, по результатам проведения камеральной проверки в случае выявления ошибок составляется Акт налоговой проверки (Приложение №23 к приказу ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@). Искключение составляет камеральная проверка декларации по НДС при применении налогоплательщиком заявительного порядка возмещения НДС (ст. 176.1 НК РФ). В этом случае налоговый орган в течение 7 рабочих дней после окончания камеральной налоговой проверки должен сообщить налогоплательщику в письменной форме об окончании налоговой проверки и об отсутствии выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

НК РФ не обязывает налоговые органы составлять акты камеральных проверок, но и не запрещает этого. Очевидно, что в тех случаях, когда проведенная камеральная проверка сопоставима по своему объему, сложности и количеству использованных первичных документов с собранными доказательствами для выездной проверки, описать ее результаты в нескольких строках, которые отведены для этого в бланке налоговой декларации, не представляется возможным. Поэтому составление отдельного документа, где отражались бы ход, аргументация и выводы по такой проверке, представляется обоснованным.

1.3 Нормативно-правовое регулирование проведения камеральных налоговых проверок

Камеральным налоговым проверкам и взаимоотношениям, возникающим в связи с их проведением, свойственно регулирование, которое организуется посредством правовых норм. Данные правовые нормы позволяют соблюсти, как права и законные интересы налогоплательщика, так и интересы государства.

Правовое регулирование камеральных налоговых проверок, порядок и правила их проведения, прежде всего, регламентируются Налоговым кодексом РФ.

Согласно пп. 2 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы имеют право проводить налоговые проверки. Статьи 82, 87 НК РФ определяют основные формы налоговых проверок: это камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ) и выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ) [1].

Новая концепция налоговой ответственности закреплена НК РФ в ст. 106–136, гл. 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений», гл. 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение», гл. 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах».

В ходе проведения камеральной налоговой проверки может быть выявлено налоговое правонарушение, которое определено действующим законодательством как противоправное, виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. Ст. 106 НК РФ содержит определение налогового правонарушения, как совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое НК РФ установлена ответственность.

Налоговым кодексом предусмотрены материальный и формальный составы налогового правонарушения. Например, состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ («Неуплата или неполная уплата сумм налога»), в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога по итогам налогового периода является материальным, а состав правонарушения, предусмотренный ст. 116 НК РФ («Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе») – формальным. Формальный состав налогового правонарушения имеет место, например, в таком налоговом правонарушении, как непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. В данном случае ответственность наступает независимо от того, возникла ли по этому налогу недоплата или переплата.

Статья 107 НК РФ определяет, что ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных гл. 16 НК РФ [1].

В соответствии с НК РФ субъектами налоговой ответственности являются:

- налогоплательщики (юридические и физические лица);
- налоговые агенты (юридические лица и граждане-предприниматели);
- банковские учреждения и иные кредитные организации, ответственные за перечисление налогов в бюджет.

Виды ответственности за нарушения налогового законодательства (рисунок 1.4).

С указанными положениями НК РФ также корреспондирует п. 3 ст. 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации», в соответствии с которым налоговым органам предоставляется право осуществлять налоговый контроль путем проведения налоговых проверок, а также в других формах, определяемых НК РФ.

В НК РФ также определены порядок начала налоговых проверок (ст. 89 НК РФ) и правила оформления ее результатов (ст. 100 НК РФ).

После оформления результатов камеральную налоговую проверку можно считать оконченной. Однако налоговый орган, рассматривая материалы проверки, вправе принять решение о дополнительных мероприятиях налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ). Результаты проведения дополнительных мероприятий налогового контроля являются составной частью материалов налоговой проверки. Поэтому о дополнительных мероприятиях налогового контроля, в случае если они проводятся, можно говорить как о составляющей одной налоговой проверки.

Таким образом, порядок и правила проведения камеральной налоговой проверки регулируются, прежде всего, НК РФ и Законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» [2].

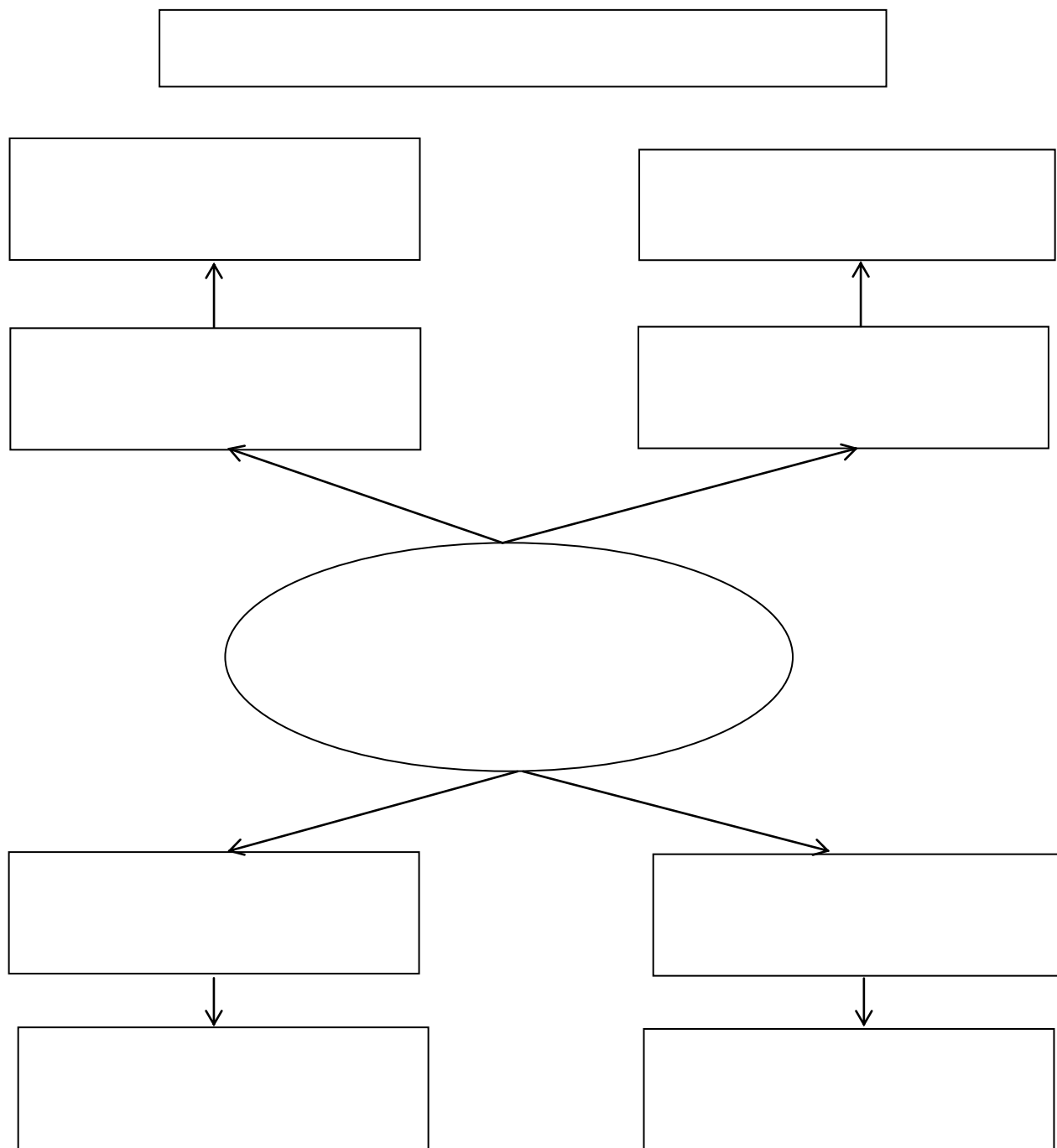


Рисунок 1.4 – Виды ответственности за нарушение налогового законодательства [38]

В то же время указанными нормативными правовыми актами не ограничивается правовое регулирование. Ряд вопросов, касающихся проведения налоговых проверок, регламентируются письмами, приказами Минфина России, ФНС России и МВД России.

Так, Приказом ФНС России от 08.05.2015 N ММВ-7-2/189@утверждены формы документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; требований к составлению акта налоговой проверки.

В то же время следует заметить, что основным требованием к письмам и приказам указанных ведомств является то, что они не могут изменять правила, установленные НК РФ (ст. 4 НК РФ).

Немаловажное влияние на правоприменение положений о налоговых проверках оказывает судебная практика Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, а также Верховного Суда РФ.

Подводя итог рассмотрению правовых основ проведения камеральных налоговых проверок, необходимо отметить, что вся деятельность налоговых органов при проведении мероприятий налогового контроля четко регламентирована. Порядок и правила проведения камеральных налоговых проверок определены НК РФ и Законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации». Ряд вопросов, касающихся проведения налоговых проверок, регулируется письмами, приказами Минфина России, ФНС России и МВД России, не меняющие правила, установленные НК РФ.

Как уже было отмечено выше, предметом камеральной налоговой проверки является правильность заполнения отчетности, а также полнота исчисления налоговых обязательств. При подготовке такой проверки налоговый орган может использовать любую имеющуюся информацию о налогоплательщике, если она получена на законных основаниях. Основные источники информации во время проведения камеральной налоговой проверки – налоговая отчетность, а также истребованные документы, подтверждающие налоговую базу за проверяемый период, применение налоговых ставок и налоговых отчислений. В ходе проведения проверки согласно ст. ст. 90 - 98 НК РФ налоговый орган наделен правом использовать материалы, которые получены благодаря осуществлению различных мероприятий налогового контроля.

При оформлении результатов проверки актом (другими словами, установлены правонарушения налогового законодательства) налоговым органом выносится соответствующее решение.

Лицо, в отношении которого проводилась камеральная налоговая проверка при несогласии с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, на протяжении 15 дней со дня получения акта налоговой проверки, имеют право представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом либо по его отдельным положениям.

При этом налогоплательщик прилагает к письменным возражениям документы или их заверенные копии, подтверждающие обоснованность своих возражений.

В соответствии со статьей 101 НК РФ, материалы проверки должны рассматриваться руководителем налогового органа. При представлении налогоплательщиком письменных объяснений либо возражений по акту налоговой проверки такие материалы проверки должны быть рассмотрены в присутствии должностных лиц налогоплательщика. По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа выносит решение:

- о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (форма решения утверждена Приказом ФНС России от 08.05.2015 N ММВ-7-2/189@);
- об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

При возникновении необходимости в получении дополнительных доказательств с целью подтверждения факта совершения нарушений налогового законодательства либо отсутствия таковых руководитель налогового органа имеет право вынести решение о проведении в срок до одного месяца дополнительных мероприятий налогового контроля. В качестве

дополнительных мероприятий налогового контроля зачастую проводится истребование документов, допрос свидетелей и проведение экспертизы.

В п. 8 ст. 101 НК РФ установлены требования к решениям, принимаемым по результатам налоговых проверок [1].

Так, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно содержать:

- изложение обстоятельств совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения, так как они установлены в ходе проведения проверки со ссылкой на документы и прочие сведения, подтверждающие обстоятельства;

- доводы, которые приводятся лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, а также результаты проверки таких доводов;

- решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за то или иное налоговое правонарушение с указанием конкретной статьи НК РФ, предусматривающей данные правонарушения, и применяемые меры ответственности.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должен быть указана сумма выявленной недоимки и соответствующей пени, а также штраф, подлежащий уплате.

Проект решения о привлечении налогоплательщика к ответственности по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки готовится сотрудниками отдела камеральных проверок и проверяется на соответствие законодательству сотрудниками юридического отдела, и представляется на рассмотрение руководителю (заместителю руководителя) инспекции. Решение должно быть вынесено руководителем (заместителем руководителя) инспекции не позднее чем через 75 дней со дня представления налогоплательщиком проверенной декларации.

Копия решения передается в отдел, занимающийся взысканием задолженности по налогам, для подготовки требования об уплате доначисленных сумм и затем вручается налогоплательщику либо его

представителю под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем. Если указанными выше способами вручить решение невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки. В десятидневный срок со дня вынесения решения по результатам камеральной проверки налоговый орган направляет плательщику требование об уплате налога и пени, а также сумм налоговых санкций.

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить, что камеральная проверка является достаточно эффективным инструментом при осуществлении налогового контроля.

2 Принципы проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц на примере ИФНС России по Железнодорожному району г. Пенза

2.1 Характеристика деятельности ИФНС России по Железнодорожному району г. Пенза

Эффективность налоговой системы РФ во многом зависит от налоговых органов. Их работу координирует Федеральная налоговая служба России (далее – ФНС России).

Среди функций, возложенных на ФНС России по контролю и надзору, можно выделить следующие:

- контроль соблюдения действующего законодательства о налогах и сборах;
- контроль правильности исчисления, полноты и своевременности внесения в соответствующие бюджеты налогов и сборов;
- контроль изготовления и оборота этилового спирта, а также спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;
- контроль соблюдения валютного законодательства в пределах компетенции налоговых органов;
- информирование налогоплательщиков по вопросам налогового законодательства с разъяснением их норм.

ФНС России входит в систему федеральных органов исполнительной власти. Отвечает за следующие направления государственного управления:

- государственная регистрация субъектов хозяйствования;
- является представителем государства в делах о банкротстве и процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и по денежным обязательствам.

ФНС России, Федеральное казначейство и Федеральная таможенная служба являются подведомственными Минфину России [33].

ФНС России руководствуется в своей работе Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами РФ, нормативными правовыми актами Минфина России, а также Положением о ФНС России.

Структура ФНС России характеризуется наличием территориальных органов, взаимодействующих между собой и с ФНС. С целью наполнения доходной части бюджетов различных уровней налоговые органы находятся в тесном взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами.

Во главе ФНС России находится руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ по представлению Министра финансов.

Переходя к характеристике объекта исследования необходимо отметить следующее.

ИФНС России по Железнодорожному району г. Пенза – территориальный орган ФНС России и входит в централизованную систему налоговых органов.

Данная инспекция находится в непосредственном подчинении Управления ФНС России по Пензенской области.

Данная налоговая инспекция обслуживает территорию Железнодорожного района города Пензы.

ИФНС России по железнодорожному району г. Пенза осуществляет функции по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства РФ, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджеты различных уровней налогов и сборов, которые предусмотрены соответствующим законодательством, а также за соблюдением валютного законодательства РФ в пределах компетенции налоговых органов.

ИФНС осуществляет такие полномочия [39]:

- контроль соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также иных обязательных платежей;

- контроль осуществления валютных операций резидентами и нерезидентами, которые не могут быть отнесены к кредитным организациям;

- контроль соблюдения требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и использования, а также полнотой учета выручки денежных средств;

- государственную регистрацию субъектов хозяйствования всех категорий;

- ставит на учет контрольно-кассовую технику, используемую представителями бизнеса в соответствии с действующим законодательством;

- ведет учет налогоплательщиков на подведомственной территории;

- отвечает за формирование федеральных информационных ресурсов: Единый государственный реестр юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ), единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (далее – ЕГРИП) и Единый государственный реестр налогоплательщиков (далее – ЕГРН);

- ведет учет в разрезе плательщиков и поступлений налогов, сборов, пени и налоговых санкций, подлежащих к уплате и фактически поступивших в бюджет;

- предоставляет информацию налогоплательщикам на бесплатной основе о налогах и сборах, их порядке начисления и уплаты, изменениях в действующем налоговом законодательстве и нормативных правовых актах, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов, а также предоставляет формы налоговой отчетности с обязательным разъяснением порядка их заполнения;

- в соответствии с действующим законодательством РФ осуществляет возврат либо зачет излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм налогов и сборов;

- согласно утвержденному порядку взыскивает недоимки и пени по налогам и сборам, предъявляет в арбитражные суды иски о взыскании санкций с лиц, допустивших нарушения действующего налогового законодательства;
- проводит проверку деятельности субъектов хозяйствования в установленной сфере деятельности;
- выполняет функции получателя средств федерального бюджета, которые предусмотрены на содержание Инспекции и реализацию возложенных на нее функций;
- обеспечивает защиту сведений, которые относятся к государственной тайне, в пределах своей компетенции;
- обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан с принятием по ним соответствующих решений и направлением заявителям ответов в срок, установленный законодательством РФ;
- внедряет информационные системы, автоматизированные рабочие места и другие средства автоматизации и компьютеризации в работу ИФНС.

Инспекция при реализации полномочий наделена следующими правами:

- получать сведения и материалы, которые необходимы при принятии решений по вопросам, отнесенным к сфере деятельности;
- привлекать научные и иные организации, ученых и специалистов в соответствии с утвержденным порядком с целью качественного решения вопросов, которые отнесены к сфере деятельности;
- применять санкции в соответствии с действующим законодательством РФ ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а также санкции, направленные на недопущение либо ликвидацию последствий, вызванных нарушением налогоплательщиками требований, с целью пресечения фактов нарушения налогового законодательства.

Организационная структура ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы представлена в Приложении А.

Налоговым администрированием в ИФНС занимаются подразделения, так называемого, контрольного блока (отделы камеральных и выездных

налоговых проверок). Разделение отделов камеральных и выездных проверок по номерам обусловлено проведением проверок данными отделами различных категорий налогоплательщиков.

Отдел камеральных налоговых проверок № 1 занимается контрольными мероприятиями в отношении косвенных налогов (НДС и акцизы), а также крупнейших плательщиков налогов.

Отдел камеральных налоговых проверок № 2 проводит контрольные мероприятия в отношении плательщиков, которые не относятся к категории крупнейших. В данном случае речь идет о налогоплательщиках, уплачивающих налог с доходов физических лиц. Помимо этого проводит контрольные мероприятия в отношении имущества организаций и приостановление по счетам налогоплательщиков за непредставление отчетности.

Что касается отдела выездных налоговых проверок, то здесь разделение осуществлено аналогично отделам камеральных проверок. Исключение составляет только отдел выездных налоговых проверок № 2, в обязанности которого входят проверки деятельности налогоплательщиков-организаций, находящихся на стадии ликвидации.

Такое разделение отделов исполняющих проведение контрольных функций налоговых органов обоснованно и способствует получению высоких результатов:

- с позиции управления коллективом с наименьшими группами персонала проще и облегчает работу, как руководства инспекции, так и конкретно начальников различных отделов;
- достигаются высшие ступени квалификации служащих данных структурных подразделений;
- устраняется дублирование функций.

Результатом работы любой налоговой инспекции служит уровень поступлений налогов и сборов в бюджеты различных уровней.

Результаты анализа поступлений налога на доходы физических лиц представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Динамика поступлений НДФЛ за 2014 – 2016 гг., млн. руб.

Наименование налога	2014 год	2015 год	2016 год	Отклонение 2015 г. к 2014 г.	Отклонение 2016 г. к 2015 г.
Налог на доходы физических лиц, в том числе	12 416,3	12 454,7	13 111,4	100,3%	105,3%
НДФЛ с доходов, источником которых является налоговый агент	12 156,4	12 124,1	12 697,1	99,7%	104,7%
НДФЛ с доходов, полученных от осуществления деятельности физическими лицами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей, нотариусов, адвокатов и других лиц, работающих в соответствии со ст. 227 НК РФ	165,3	188,4	245,0	114,0%	130,0%
НДФЛ с доходов, полученных физлицами в соответствии со ст. 228 НК РФ	700,1	92,7	78,2	13,2%	84,4%
НДФЛ в виде авансовых платежей с доходов, полученных физлицами – иностранцами гражданами, осуществляющими деятельность по найму на основании патента в соответствии со ст. 227.1 НК РФ	24,7	49,6	91,1	201,1%	183,8%

Основываясь на данных, приведенных в таблице 2.1, можно сделать вывод, что по налогу на доходы физических лиц за 2014 – 2016 гг. прослеживается положительная динамика. Так, при неизменных поступлениях в 2015 году по сравнению с 2014 годом, в 2016 году ситуация улучшилась. Прирост поступлений по НДФЛ составил 5,3% за счет значительного увеличения уплаты НДФЛ в виде авансовых платежей с доходов, полученных иностранцами гражданами, работающими на основании патента – 83,8%. При этом прослеживается снижение уплаты налога на доходы физических лиц с доходов, полученных физлицами согласно ст. 228 НК РФ – на 15,6%.

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить, что рассматриваемая инспекция является территориальным органом власти, отвечающий за наполнение бюджетов различных уровней и подчиняющийся Управлению Федеральной налоговой службы по Пензенской области. Организационная структура ИФНС стандартная, имеет линейно-функциональный вид, что обеспечивает эффективную координацию работы в

инспекции. За проведение камеральных проверок налога на доходы физических лиц отвечает соответствующее подразделение – отдел камеральных проверок № 2.

2.2 Порядок проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц

Как уже упоминалось в предыдущем разделе данной работы, в ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы камеральными проверками плательщиков, исчисляющих и уплачивающих налог с доходов физических лиц, занимается отдел камеральных проверок № 2.

По декларациям и по первичным документам, полученным от налогоплательщика, налоговые инспектора оценивают правильность исчисления и уплаты налога.

При проверке поданных налоговых расчетов выявляются такие типичные ошибки: неверное исчисление налогооблагаемой базы, ведение не на должном уровне учета, что приводит к искажению суммы налога, а также нарушение сроков его уплаты.

На сегодняшний день процедура приема и предварительной проверки деклараций упростилась, благодаря введению в налоговых органах электронной системы обработки данных.

Автоматизированная система ИФНС представляет собой совокупность взаимодействующих прикладных подсистем, которые отвечают за решение определенных групп функциональных задач на основе оперативных баз данных и электронного хранилища данных.

Общая структура данной автоматизированной системы налоговых органов представлена на рисунке 2.1.

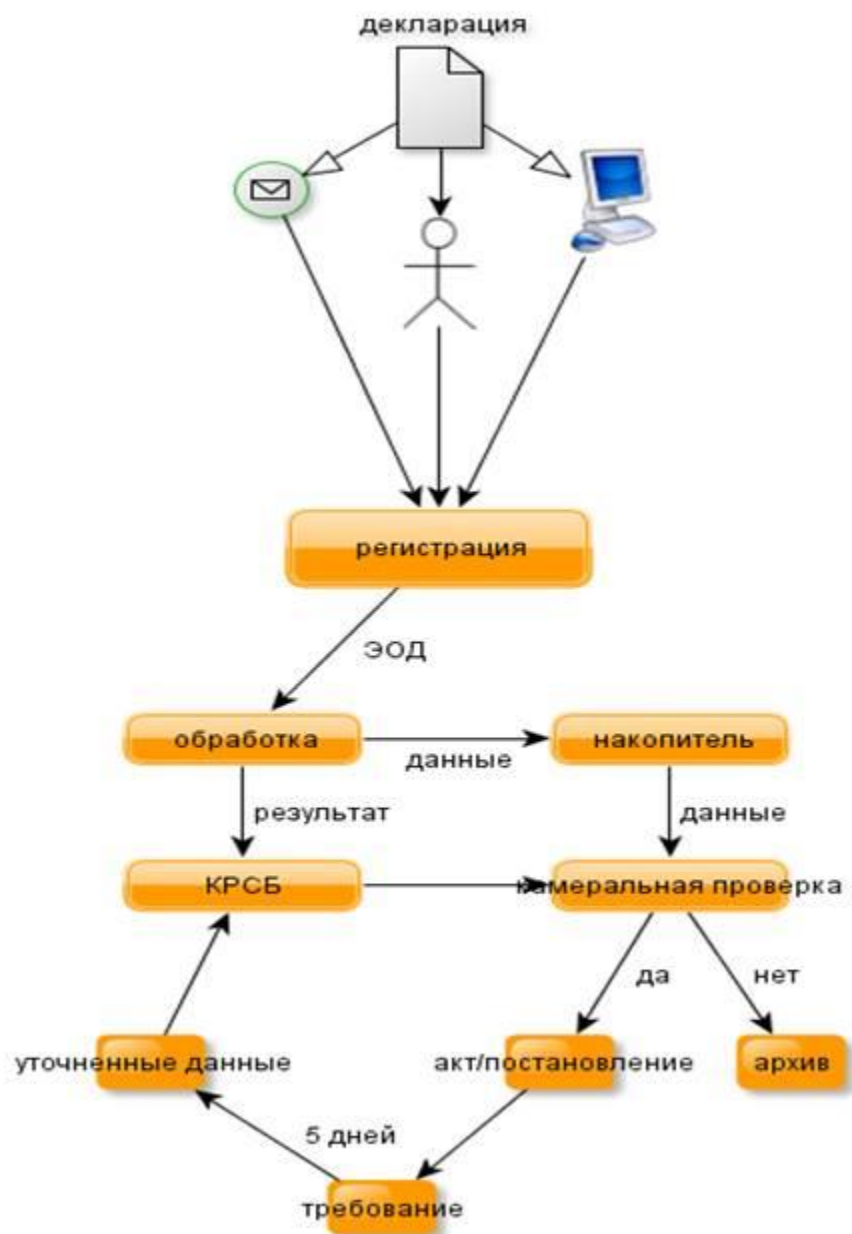


Рисунок 2.1 – Технология обработки налоговой информации в ИФНС

Среди прикладных подсистем налоговой инспекции можно условно выделить две основные группы: система оперативной обработки информации и система поддержки принятия решений.

Представленная на рисунке 2.1 технология ввода и обработки налоговых расчетов предполагает выполнение такой последовательности действий:

- регистрация документа в системе электронной обработки документов (далее–ЭОД), выполняемая как самостоятельная технологическая операция при

приеме документов от налогоплательщика, так и в процессе ввода данных документов;

- ввод данных налоговой отчетности с формированием начислений по данным налогоплательщика для дальнейшего переноса их в карточку расчета с бюджетом (далее – КРСБ);

- камеральный расчет и проверка отчетности;

- регистрация и ввод документов по налоговым нарушениям (Акт о нарушении правил составления расчетов и Постановление о привлечении к ответственности за нарушение правил составления расчетов) по результатам камеральной проверки налогового расчета с указанием доначислений и штрафов налогового органа с последующим переносом этих данных в КРСБ.

Также автоматизированная технология позволяет принимать налоговую отчетность, подготовленную в системах ввода документов на электронных носителях и посредством телекоммуникационных каналов связи.

Независимо от технологии подготовки и заполнения документы заносятся в реестр входящей документации, где он идентифицируется следующими основными реквизитами:

- вид документа (первичная или уточненная налоговая декларация);
- тип налоговой отчетности;
- плательщик, представивший отчетность;
- отчетный период, за который представлен документ;
- даты.

Эти технологии являются взаимоисключающими для каждого отдельного документа, однако введение первичного налогового отчета по первой технологии уточненный расчет может быть введен с использованием второго пути, и наоборот.

В последние годы основное направление совершенствования обработки налоговой отчетности – подача деклараций налогоплательщиками средствами электронной почты. Полученная таким образом отчетность принимается и обрабатывается сотрудниками отдела учета и работы с налогоплательщиками.

Документация, полученная от налогоплательщиков, должна пройти программный контроль на соответствие формата ее представления, после данной процедуры формируется протокол о получении документов. Документы, полученные в бумажном виде, в обязательном порядке проверяются на наличие необходимых реквизитов. Если в представленных документах отсутствуют реквизиты, то сотрудник ИФНС должен предупредить об этом налогоплательщика в устной форме и предложить внести необходимые изменения. В случае если налогоплательщик отказывается внести изменения на стадии приема, то отдел работы с налогоплательщиками письменно уведомляет плательщика в трехдневный срок для представления им документа в подлежащей форме.

Документы на электронных носителях обрабатываются так же, как и документы, принятые на бумажных носителях. В случае несоответствия электронных документов с бумажными, вводу подлежит только отчетность с бумажного носителя. Принятые документы разных форматов формируются в пачки и сопровождаются ярлыками или реестрами, и делается копия документов, принятых на электронном носителе, после этого происходит передача их в отдел ввода и обработки данных.

Сотрудники аналитического отдела при получении вынесенных решений по камеральным и выездным проверкам должны отразить в базах данных сумм налогов, пеней и штрафов не позднее пяти рабочих дней. Изменения по судебным актам должны вноситься в базу данных в течение трех дней с даты поступления такого судебного акта.

После ввода решения передаются в отдел, где осуществляется хранение отчетности, и подшиваются в дела налогоплательщиков. На сегодняшний день решения по результатам контрольно-проверочной работы формируются в автоматическом режиме и, соответственно, автоматически отражаются в базах данных.

С внедрением ЭОД существенно ускорился процесс предоставления отчетности налогоплательщиками по телекоммуникационным каналам связи, который позволил им:

- сэкономить время, затрачиваемое на представление отчетности;
- уменьшить число ошибок при подготовке налоговой отчетности;
- своевременно обновлять формат представления документов с учетом всех изменений в формах налоговой отчетности.

Сокращение бумажных носителей будет прослеживаться в дальнейшем, благодаря принятию разрешительной системой по предоставлению данных путем заполнения электронных таблиц на официальном сайте в Интернете, а также благодаря использованию электронных носителей и каналов связи.

С введением предоставления отчетности средствами электронных каналов, налоговые органы также стали меньше затрачивать времени на внесение в базу документов, предоставленных налогоплательщиками.

Камеральная проверка проверяется в несколько этапов:

- проверка полноты представления налогоплательщиком отчетности;
- визуальная проверка правильности ее оформления: полнота и четкость заполнения необходимых реквизитов;
- проверка своевременности предоставления отчетности;
- проверка правильности арифметического подсчета итоговых сумм налога, подлежащего уплате в бюджет;
- проверка обоснованности применения ставок налогов и льгот.

С 2016 года существуют три формы по налогу на доходы физических лиц, которые должны платить налогоплательщики предоставлять в налоговые органы:

1) 2- НДФЛ – справка о доходах физического лица, утвержденная Приказом ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@ (Приложение Б). Предоставляется раз в год в срок до 1 апреля (в 2017 году – 3 апреля) [3].

2) 3-НДФЛ – налоговая декларация заполняется индивидуальными предпринимателями на общей системе налогообложения, а также подается

гражданами, получившими доходы, с которых не был удержан налог (к примеру, от сдачи в аренду или продажи квартиры).

3) 6-НДФЛ – расчет сумм НДФЛ, исчисленный и удержанный налоговым агентом. Утверждена Приказом ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ (Приложение В). Подается в налоговый орган ежеквартально нарастающим итогом [5].

Особое внимание в рамках данного исследования хотелось бы уделить порядку проведения камеральной проверки расчет по форме 6-НДФЛ и сопоставление его со справкой 2-НДФЛ. Сопоставлению подлежит только годовой отчет 6-НДФЛ.

Так, алгоритм камеральной проверки представлен в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Алгоритм сопоставления форм 6-НДФЛ и 2-НДФЛ при камеральной проверке

Как должно быть	В чем ошибка	Что проверить
Строка 020 раздела 1 6-НДФЛ за год равен строке «Общая сумма дохода» 2-НДФЛ	Неверно указан доход	Доходы
Строка 025 раздела 1 6-НДФЛ за год равен доходам по коду 1010 в разделе 3 2-НДФЛ	Неправильная сумма дивидендов	Дивиденды
Строка 040 раздела 1 6-НДФЛ за год равен сумме налога, исчисленная в справках 2-НДФЛ	Ошибка в расчете налога	НДФЛ исчисленный
Строка 060 раздела 1 6-НДФЛ за год равна количеству справок 2-НДФЛ	Неверно указанное количество получивших доходы Сданы не все 2-НДФЛ	Количество получателей доходов
Строка 080 раздела 1 6-НДФЛ за год равен сумме налога, не удержанного налоговым агентом в 2-НДФЛ	Неправильно указан удержанный налог	НДФЛ удержанный

Также существует алгоритм камеральной проверки формы 6-НДФЛ, которая должна проводиться ежеквартально (таблица 2.3).

На титульном листе налоговый инспектор должен проверить, не выходит ли указанная дата представления за пределы срока сдачи 6-НДФЛ. В случае обнаружения указанного факта должен быть применен штраф в сумме 1,0

тыс. рублей за каждый полный месяц со дня, установленного для представления расчета (п. 1.2 ст. 126 НК РФ).

Таблица 2.3 – Алгоритм камеральной проверки формы 6-НДФЛ

Как должно быть	В чем ошибка	Что проверить
стр. 020 $\geq$ стр. 030	Завышены вычеты	Выплаты доходов и вычеты
(стр.020-стр.030) : 100 * стр. 010 = стр. 040	Неверный расчет налога	Налоговую базу и налог
стр. 040 $\geq$ стр. 050	Завышен фиксированный авансовый платеж	Налог и фиксированные авансовые платежи иностранцев по разделу 1
Стр. 070 = сумма стр. 040	Занижена сумма исчисленного или удержанного налога	Исчисленный и удержанный налог
Стр. 070 – стр. 090 = НДФЛ, перечисленный в бюджет за отчетный период	Налог не перечислен или перечислен не полностью	Удержанный и возвращенный налог по разделу 1.

Рассматривая камеральную проверку декларации по форме 3-НДФЛ, необходимо отметить следующее. По общему правилу декларация сдается в срок до 30 апреля года, следующего за отчетным, а для возврата из бюджета ранее уплаченного НДФЛ декларацию можно сдать в любое время в течение всего года. На проверку 3-НДФЛ налоговому органу отведено не более трех месяцев со дня получения декларации от физлица (п. 2 ст. 88 НК РФ).

Во время камеральной проверки 3-НДФЛ проверяется:

- правильность заполнения декларации;
- правильность применения налоговых ставок и льгот, а также правильность исчисления налога;
- соответствие данных декларации 3-НДФЛ показателям других отчетов (например, справке 2-НДФЛ);
- обоснованность применения налогового вычета;
- полноты предоставленных документов к проверке.

В ходе камеральной проверки инспекторы могут запросить документы, подтверждающие доходы или расходы. При обнаружении ошибок или противоречий в отчете, либо в прилагаемых документах, налоговый инспектор выставляет физлицу требование о предоставлении пояснений либо внесении исправлений в 3-НДФЛ. Срок его исполнения – не более 5 дней (п. 3 ст. 88 НК

РФ). При этом должен быть учтен тот факт, что отсчет срока камеральной проверки начинается заново с момента выполнения требования физлицом – со дня сдачи уточненной декларации или предоставления пояснений.

Сущность налогового вычета заключается в исключении при исчислении НДФЛ из налогооблагаемой базы плательщика некоторой суммы, размер которой зависит от ситуации. Всего принято считать пять видов налоговых вычетов по доходам физических лиц:

- стандартный вычет, используемый для льготной категории налогоплательщиков и граждан, имеющих детей;
- социальный вычет, учитывающий обучение, лечение, приобретение лекарств, добровольное пенсионное обеспечение, накопительная часть пенсии;
- имущественный вычет, используемый при покупке (продаже) недвижимости и другого имущества;
- профессиональные вычеты (авторам научных работ и произведений);
- убытки по операциям с ценными бумагами предыдущих лет (акции и облигации).

Подытоживая изложенный материал, необходимо отметить, что благодаря внедрению в налоговое администрирование современных технологий, определенным образом работа налогового инспектора упростилась. Так, при внесении налоговых расчетов в базу районного уровня автоматически проверяется арифметика. А в функциональные обязанности инспектора входит сопоставление данных из одного расчета с аналогичными данными с другого. Это наглядно представлено на примере сопоставления годовой формы 6-НДФЛ со справками за соответствующий период по форме 2-НДФЛ.

Также в работе уделено внимание особенности камеральных налоговых проверок деклараций НДФЛ – проверка не только правильности заполнения и достоверности данных в отчетных формах, но и подтверждение налоговых вычетов.

2.3 Анализ показателей эффективности проведения камеральных налоговых проверок

Эффективность проведения камеральных проверок основана на результатах, выраженных в дополнительных поступлениях в бюджет, а также уровне недоимки, возникающей по непогашенным налоговым обязательствам.

В случае выявления нарушений налогового законодательства в ходе проведения камеральной налоговой проверки инспектором отдела камеральных проверок № 2, проводящим указанную проверку, должен быть составлен соответствующий акт по установленной форме в течение 10 дней после ее окончания.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, которые проводили камеральную проверку, а также лицом, в отношении которого она проводилась.

В акте камеральной проверки указываются:

- дата акта, под которой понимается дата подписания акта лицами, проводившими проверку;
- полное и сокращенное наименование (фамилия, имя и отчество) проверяемого лица. При проведении проверки предприятия по месту нахождения ее обособленного подразделения, кроме наименования указывается полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;
- ФИО лиц, которые проводили проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, где они работают;
- дата и номер решения руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки при инициировании ее проведения;
- дата представления в налоговый орган налоговой декларации и других документов;
- перечень документов, которые предоставлены проверяемым лицом в ходе камеральной налоговой проверки;
- период, за который проводится проверка;

- дата начала и окончания налоговой проверки;
- информация о мероприятиях налогового контроля, которые проведены в ходе налоговой проверки;
- факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, документально подтвержденные, или запись об их отсутствии;
- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений со ссылками на статьи НК РФ, в случае им предусмотрена ответственность за данные нарушения.

В отчетах отдела камеральных проверок № 2 ИФНС по Железнодорожному району г. Пензы отражено, что численность сотрудников на протяжении 2014 – 2016 гг. практически неизменна и составляет 22-23 человека.

Результаты камеральных проверок в ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы в сопоставлении с соответствующими данными по УФНС по Пензенской области представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Динамика результатов камеральных проверок ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы

Период	УФНС России по Пензенской области			ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы		
	Количество камеральных проверок, ед.	Из них выявлено нарушений, ед.	Дополнительно начислено платежей, тыс. руб.	Количество камеральных проверок, ед.	Из них выявлено нарушений, ед.	Дополнительно начислено платежей, тыс. руб.
2014 г.	281899	11827	138110	21638	820	620,5
2015 г.	266352	12023	228953	22958	898	862,7
2016 г.	326065	15391	251760	23180	912	991,9

В результате сопоставления показателей количества проверенных налогоплательщиков и суммы дополнительных поступлений, связанных с доначислениями в результате камеральных проверок получена диаграмма, представленная на рисунке 2.2.

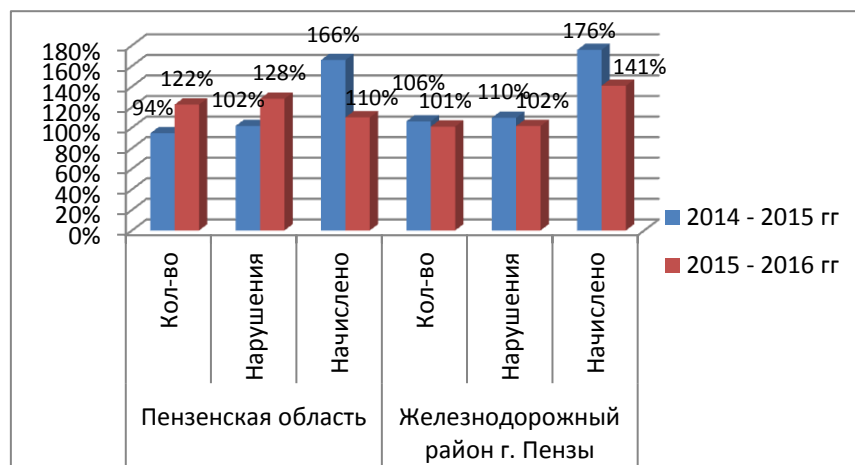


Рисунок 2.2 – Результаты камеральных проверок за период 2014 – 2016 гг.

Информация, представленная на рис. 2.2, демонстрирует, что при сопоставлении аналогичных показателей по УФНС России по Пензенской области с ИФНС по Железнодорожному району г. Пензы, установлено, что при незначительном увеличении количества камеральных проверок по ИФНС в 2016 году по сравнению с 2015 годом (на 1%) сумма доначислений увеличилась на 41%. Что касается УФНС, то динамика этих показателей равна 22% и 10% соответственно.

Рассматривая результативность камеральных проверок, необходимо проанализировать удельный вес выявленных нарушений в общем количестве камеральных проверок (рисунок 2.3).

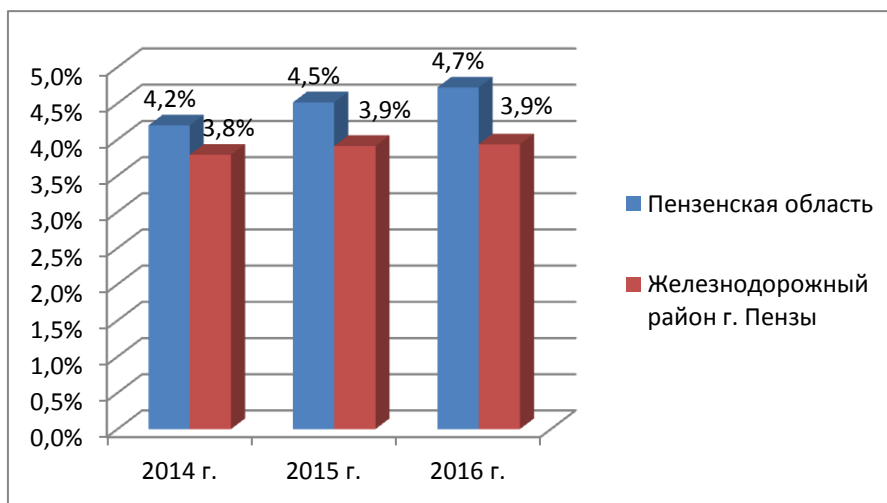


Рисунок 2.3 – Результативность камеральных проверок

Проанализировав информацию, представленную на рисунке 2.3, необходимо отметить, что в ИФНС по Железнодорожному району по г. Пензы прослеживается незначительная, но положительная динамика по выявленным нарушениям в ходе камеральных проверок. Однако данный показатель значительно ниже соответствующего значения по Пензенской области в целом.

В качестве показателей эффективности проведения камеральной проверки в рамках данного исследования рассчитаны такие показатели, как доначисления на 1 результативную проверку (рисунок 2.4) и доначисления на 1 работника отдела камеральных проверок № 2 (рисунок 2.5).

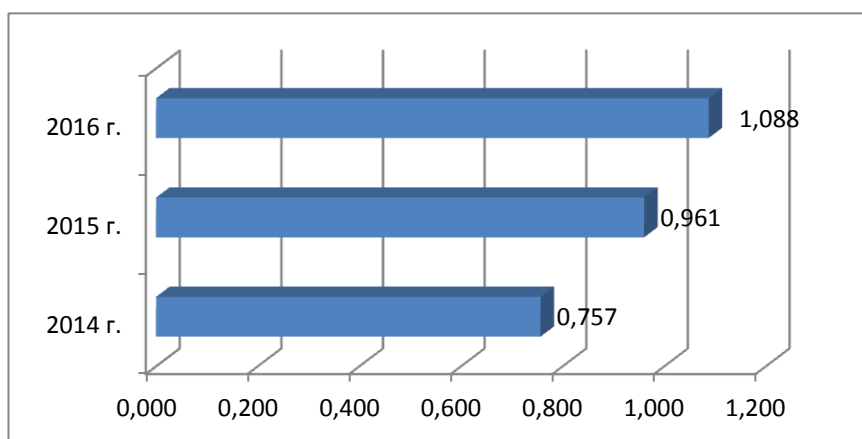


Рисунок 2.4 – Доначисления на 1 результативную камеральную проверку

Основываясь на данных рисунка 2.4 можно сделать вывод о том, что по доначислениям на 1 результативную проверку прослеживается положительная динамика. Так, в 2014 году данный показатель составил 0,757 тыс. руб., а в 2016 году он увеличился на 0,331 тыс. руб. и составил 1,088 тыс. руб.

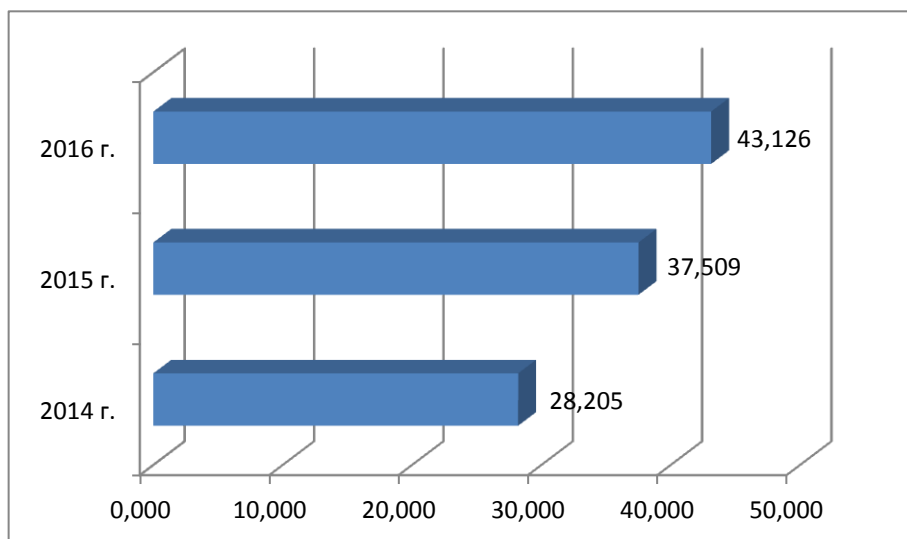


Рисунок 2.5 - Доначисления на 1 работника отдела камеральных проверок

Аналогичная ситуация прослеживается и по доначислениям на 1 сотрудника отдела камеральных проверок. Так, при увеличении штатной численности в 2014 – 2016 гг. на 1 единицу (4,5%), доначисления возросли на 59,8%.

Указанная динамика привела к положительной тенденции доначислений на 1 сотрудника – в 2016 году по сравнению с 2014 годом этот показатель возрос на 14,9 тыс. руб. (52,9%) и составил 43,126 тыс. рублей.

Вышеизложенные данные говорят о том, что в отделе камеральных проверок ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы наблюдается повышенная тенденция собираемости налогов, что связано с профессиональным уровнем должностных лиц, которые занимаются проведением мероприятий по налоговому администрированию. При этом показатель результативности камеральных проверок ниже среднего по Пензенской области. По показателям доначислений на 1 проверку и 1 сотрудника отдела прослеживается положительная динамика.

Таким образом, в целом работу сотрудников отдела камеральных проверок № 2 по осуществлению камеральных мероприятий в отношении налоговой отчетности по НДФЛ можно считать удовлетворительной. Однако некоторым сотрудникам указанного отдела необходимо повысить квалификацию на соответствующих курсах, организованных при ФНС России.

2.4 Рекомендации по совершенствованию организации проведения камеральных проверок налога на доходы физических лиц на примере ИФНС России по Железнодорожному району г. Пенза

Результативность контрольных мероприятий, одним из инструментов которых является камеральная проверка, зависит от эффективности налогового администрирования, что имеет немаловажное значение для развития экономики страны с позиции повышения ее эффективного развития.

Не только эффективность в налоговом администрировании отрицательно сказывается на показателях экономического развития. Немаловажная роль отведена и нелегкому бремени на налогоплательщиков, для снижения которого государству необходимо значительно больше внимания уделять вопросам, напрямую затрагивающих эффективность развития системы налогового администрирования.

Изучив опыт экономически развитых стран устанавливающих прогрессивные ставки налога на доходы граждан, а также работы отечественных авторов в рамках данного исследования предложено (применяя сложную прогрессию) уменьшение ставки налога до 10 % для граждан с минимальным доходом, не превышающим 250 тыс. руб. и увеличение ставки налога до 15 % для граждан, у которых доход составляет 250 тыс. руб. – 2 млн. руб. и 25 % по доходам 2 – 10 млн. руб., 35% по доходам 10 – 30 млн. руб. и 45 % по наиболее высоким доходам, превышающим 30 млн. руб. [28].

Применяя на данных статистического учета за 2016 год поступления принимают следующий вид (табл. 2.5).

Таблица 2.5 – Применение прогрессивной шкалы при исчислении НДФЛ

Ставка	Доход, млн. руб.	Сумма НДФЛ, млн. руб.
10%	40341,5	4034,0
15%	30256,1	4538,0
25%	20170,8	5043,0
35%	10085,4	3530,0
	100853,8	17145,0

За основу приняты данные из таблицы 2.1. Общие поступления НДФЛ составили 13111 млн. рублей, действующая ставка налога – 13%.

С применением прогрессивной шкалы положительный результат очевиден. Поступления составили бы 17145, млн. рублей. Таким образом, дополнительно бы поступило НДФЛ 4034 млн. рублей.

Величину необлагаемого минимума необходимо привести в соответствие с прожиточным минимумом, учитывающим спектр минимальных потребностей человека. Полученные результаты расчетов свидетельствуют, что предлагаемая в работе шкала налогообложения согласуется с принципом справедливости распределения налоговой нагрузки на налогоплательщиков.

Необходимо отметить, несмотря на положительную тенденцию роста поступлений исследуемого налога, потенциал НДФЛ в современных условиях используется недостаточно. Основным фактором, сдерживающим рост поступлений НДФЛ, является широкое распространение различных схем ухода от налогообложения, в числе которых находятся выплаты «теневой» заработной платы. Нельзя не упомянуть и о низком уровне налоговой культуры населения.

Усугубляет ситуацию возникшая в последнее время проблема большого потока работников-мигрантов (к примеру, в строительных организациях). Данные сотрудники работают без заключения трудового договора, что приводит к выведению доходов этой категории лиц из обложения НДФЛ. Такая проблема может быть решена налоговыми органами посредством проведения проверок субъектов хозяйствования с признаками выплаты «серой» зарплаты. Важным шагом к росту поступлений НДФЛ станет выявление организаций, которые не заключают с сотрудниками трудовые либо гражданско-правовые договора, а также организаций, где официальная заработная плата работников ниже среднеотраслевого уровня. При осуществлении контрольных мероприятий в отношении физических лиц эффективность налогового администрирования НДФЛ повысит использование информации из внешних

источников – например, о владельцах транспортных средств или собственниках имущества. Решение этих задач должно быть одним из приоритетных направлений работы налоговых органов в части роста поступлений НДФЛ.

В ходе проведенного анализа налога на доходы физических лиц установлено, что поступления данного налога от физических лиц, получающих доходы от сдачи недвижимого имущества в аренду, незначительны. Доля доходов населения от операций по сдаче в аренду помещений от общего объема доходов населения, по данным налоговой службы, по Железнодорожному району г. Пензы составляет лишь 0,5% и может иметь тенденцию к снижению под влиянием общей экономической ситуации, так как основная масса таких доходов находится в тени. По экспертным оценкам, ежегодно в г. Пензе сдается порядка 11 тысяч квартир. По данным же Федеральной налоговой службы по Железнодорожному району г. Пензы, в 2016 г., лишь 0,8% граждан региона задекларировали доходы, которые получены от сдачи жилья в аренду. Полноценный налоговый контроль в отношении таких физических лиц затруднен из-за отсутствия информации о сдаваемых объектах и полученных доходах. Таким образом, можно с уверенностью говорить о том, что бюджет г. Пензы ежегодно недополучает порядка 140 млн. рублей.

В рамках данного исследования определены и другие проблемы в современной налоговой системе РФ [35]:

1. Неравномерное распределение нагрузки на основной состав сотрудников Федеральной налоговой службы.

Ежегодно прослеживается увеличение количества налоговых проверок и возрастает число вновь зарегистрированных налогоплательщиков. Все это способствует увеличению трудовой нагрузки на сотрудников налоговых органов, что приводит к снижению эффективности их работы.

2. Использование плательщиками многочисленных схем минимизации налогообложения, а также образование обширных объемов теневого сектора экономики.

Результаты экспертных опросов налогоплательщиков и работников контролирующих органов позволили определить основные причины уклонения от уплаты налогов. Так, в ходе опроса мнения налогоплательщиков сложились таким образом [21]:

- если не будешь уклоняться, то прибыльную деятельность осуществлять просто не сможешь (69,9 % опрошенных);
- налогоплательщики не желают отдавать свои деньги без ответной реакции со стороны государства (65,9 %);
- никто не желает ухудшать свое материальное положение (32,9 %);
- наличие законодательных пробелов и организационных нестыковок (32,9%);
- сложность налогового законодательства (23,6%);
- налогоплательщики не желают афишировать своё имущественное положение(16,5%).

Однако важнейшей причиной уклонения от уплаты налогов и сборов служат экономические мотивы (сохранение и упрочение своего материального положения).

Не налажено эффективное сотрудничество с органами внешней среды по обмену информацией;

- слабо развита система предпроверочного анализа первичной информации о налогоплательщике;
- низкий уровень автоматизации процедуры выездного налогового контроля.

Результаты исследования показали, что современные схемы значительно отличаются от тех, которые были созданы налогоплательщиками ранее. Все это связано с преобразованиями в правовом регулировании некоторых вопросов налогообложения. При этом, по данным независимого опроса предпринимателей, практически все налогоплательщики используют схемы оптимизации налоговых платежей, что не выходит за пределы правового поля.

Одной из наиболее популярных схем уклонения от налогообложения является схема, связанная с выплатой заработной платы (так называемая – «зарплатная» схема). До 2010 года эти схемы применялись с единственной целью – минимизацией единого социального налога. Для этого осуществлялась выплата заработной платы «в конвертах», сотрудники регистрировались как индивидуальные предприниматели, а также оформлялся лизинг персонала. С 2010 года данный налог отменен, на смену ему введены страховые взносы во внебюджетные фонды. Смена названий налогов и сборов не повлияла на основную суть платежей – страховые взносы во внебюджетные фонды отражаются на налоговой нагрузке на фонд оплаты труда работодателя. Поэтому указанные схемы продолжают использоваться, но сегодня затрагивают и другие налоговые отношения: в связи с их применением снижаются не только суммы страховых взносов во внебюджетные фонды, но и НДФЛ. В связи с тем, что НДФЛ отведена ведущая роль в формировании доходной базы бюджетов субъектов РФ и бюджетов местного уровня, поэтому применению данной схемы влияет пагубно на общие поступления.

Таким образом, выявление указанных признаков в их системной взаимосвязи показывает применение схемы, основная цель которой – получение необоснованно высокой налоговой выгоды.

Одна из самых сложных и слабо разработанных – система ответственности плательщика за различные правонарушения. Неопределенность составов с отсутствием дифференциации санкций в зависимости от субъективности правонарушений, игнорирование принципа вины в системе налоговой ответственности, отсутствие законодательных процедур их применения требует пересмотра либо полной замены норм, регулирующих ответственность налогоплательщиков и налоговых органов. Другими словами, формирование новых подходов к решению проблемы.

Необходимо отметить также проблему нестабильности налогового законодательства, в которое вносятся постоянные поправки и изменения, характеризующиеся обратной силой, ликвидируются ранее введенные льготы и

привилегии, что способствует созданию дополнительного источника риска для инвесторов. Государство должно выступать гарантом соблюдения стабильности налогов и правил их взимания на протяжении значительного периода времени. Налоги не должны пересматриваться чаще, чем раз в пять лет. При этом обо всех запланированных изменениях налогоплательщики должны быть извещены до периода их действия.

В настоящее время имеет место нечеткость и ясность в положениях нормативных документов по налогообложению, их запутанность и противоречивость, что существенно затрудняет изучение этих документов налогоплательщиком и подтверждает неизбежность возникновения ошибок при исчислении налогов. Только стабильность налогового законодательства, правовые гарантии для плательщика со стороны государства, обеспеченные четкой и понятной налоговой политикой, позволят говорить о становлении стабильной и правомерной системы законодательства в этой области.

Существенной проблемой на сегодня остается наличие рисков субъектов хозяйствования: угроза финансовых и прочих потерь, которые связаны с формированием и расходованием государственных фондов денежных средств. Предприятие при осуществлении своей деятельности сталкивается с негативным воздействием налоговых факторов. В качестве последствия такого воздействия становится экономический либо финансовый убыток, который вызван довызысканием налогов либо наложением штрафов, а также начислением пеней. Поэтому должна быть разработана система мер, которая была бы направлена на минимизацию налоговых рисков. Их снижение приведет к уменьшению фискальных рисков субъектов хозяйствования и повышению их налоговой безопасности.

Таким образом, организация налогообложения – важнейший фактор, влияющий на уровень развития российского бизнеса. Основным приоритетом в данной работе должна стать минимизация камеральных проверок субъектов хозяйствования налоговыми органами, а также оказание услуг предпринимателям посредством использования многофункциональных

центров. Облегчение налоговой нагрузки, снижение уровня сложности и изменчивости порядков составления налоговой отчетности, порядок налогового администрирования – это те факторы, которые играют важнейшую роль в развитии бизнеса и определяют направления совершенствования налоговой политики и скорейшего решения существующих проблем в данной сфере.

3. Низкоэффективное нормативное правовое регулирование налогообложения.

На законодательном уровне обеспечение налоговой политики служит одной из основных проблем эффективного проведения контрольных мероприятий налоговыми органами. НК РФ характеризуется большим объемом и является трудным для использования, что существенно усложняет и без этого запутанные отношения, которые связаны с исчислением и уплатой налогов и сборов.

Одна из главных задач налогового контроля в РФ – формирование совершенной модели правового воздействия на налоговые отношения, способствующей сбалансированию публичных и частных интересов всех участников экономических отношений, что обеспечит выполнение органами публичной власти собственных законодательно определенных функций эффективным образом с минимумом затрат. При этом должен соблюдаться минимализм во вторжении государства в частную собственность [13].

Другими словами, на современном этапе экономического развития в Российской Федерации оптимизация процесса проведения камеральных проверок должна быть направлена на решение двух основных взаимосвязанных задач:

- 1) минимизация издержек, связанных с налоговым контролем;
- 2) максимизация налоговых поступлений.

В РФ оптимизация налогового контроля всегда актуальна, однако ему характерен ряд недостатков, определяющих его низкую эффективность и высокую конфликтность, о чем уже шла речь в данной работы. Также

необходимость совершенствования налогового контроля в РФ была не раз отмечена представителями власти.

На протяжении последнего десятка лет Президентом РФ в своем Бюджетном послании Федеральному собранию указывается на неэффективное реформирование налогового администрирования. Устранение выявленных недостатков должно привести к уменьшению числа налоговых правонарушений, что будет способствовать увеличению поступлений налога на доходы физических лиц в бюджет и устранению разбалансированности действий налоговых органов.

По мнению министра финансов РФ Силуанова А.Г., одна из важнейших задач, стоящими перед налоговыми органами, - совершенствование налогового администрирования. В данном вопросе формируется баланс прав и обязанностей, как налогоплательщиков, так и государства в лице налоговых органов, чтобы избавить одну сторону (налогоплательщиков) от излишнего административного воздействия, а другую сторону – сохранить за налоговыми органами достаточное количество полномочий по контролю соблюдения законодательства [42].

Для решения указанных выше проблем должно быть обеспечено повышение профессионального уровня сотрудников налоговой службы, принимающих активное участие в разработке и адаптации процедур в сфере налогового контроля, структурным элементом которого является камеральная проверка.

В условиях стремительных темпов развития рыночной экономики возникает необходимость в создании такой системы налогового контроля, которая позволит успешно бороться с коррупцией, теневой экономикой, налоговыми и экономическими правонарушениями.

Функционирующая в России система налогового администрирования малого бизнеса не позволяет качественно и своевременно реагировать на различные изменения в реальном секторе экономики страны. Современные формы и методы налогового контроля характеризуются низкой рентабельностью. Такие направления, как менеджмент и маркетинг, имеющие

определенные достижения в теории и практики, в сфере государственного налогового контроля не нашли своего применения.

Одной из проблем, указанных в данном исследовании, было отмечено несовершенство регистрации налогоплательщиков, что привело к высокой доле фирм - «однодневок». Деятельность по регистрации субъектов хозяйствования осуществляется автоматически и носит формальный характер.

Так, при соблюдении всех формальных признаков (есть в наличии учредительные документы, оформленные надлежащим образом, правильно заполнено заявление на государственную регистрацию, приложена квитанция об уплате государственной пошлины, оплачена половина заявленного уставного капитала), то в течение нескольких дней такую фирму регистрируют. И далее она уже участвует в деловом обороте с реально действующим предприятием, позволяя ему уходить от налогообложения. Поэтому необходимо ужесточить процедуру регистрации налогоплательщиков.

Необходим сбор полной информации об учредителях, юридическом и фактическом адресе вновь созданного предприятия. Зачастую юридические лица регистрируются на граждан без конкретного места жительства, безработных или студентов. Формируются «места массовой регистрации». Проверить такие данные не составляет огромного труда, однако на это нужно потратить время. Понятно, что оговоренные в действующем законодательстве сроки постановки налогоплательщиков на учет не учитывают проведение предпроверочного анализа учредителей. Однако это обусловлено определенной целесообразностью.

Управление, а также всестороннее развитие системы государственного налогового контроля может потребовать и более взвешенного научного подхода, основанного не только на научном и историческом опыте, но и учитывать постоянно изменяющуюся внутреннюю и внешнюю среды, постоянно влияющие на развитие социальных и экономических аспектов развития российского общества.

Современной налоговой системе России характерно наличие множества недоработок, которыми налогоплательщики пользуются для минимизации платежей в бюджет, используя при этом законные и незаконные способы.

Налоговые органы не в силах полностью проконтролировать каждого налогоплательщика, поэтому проблема осуществления налогового контроля – наиболее актуальная на современном этапе развития нашего государства[19].

Как показывает отечественный опыт, оптимальный метод налогового контроля, обеспечивающий полную проверку налогоплательщика, – выездная налоговая проверка, однако, в силу ряда причин у налоговых органов не всегда есть возможность их проводить в отношении всех налогоплательщиков, поэтому совершенствование методики камеральных налоговых проверок к качеству одного из эффективных способов налогового контроля, и оформления ее результатов служит первоочередной задачей, стоящей перед государством.

Помимо указанных выше проблем, влияющих на результативность контрольной деятельности налогового органа (уклонение от уплаты налоговых обязательств и неоднозначная трактовка некоторых положений налогового законодательства) в рамках данного исследования необходимо выделить и еще некоторые:

- спорные моменты в пункте 6 статьи 108 НК РФ (норма о презумпции невиновности плательщика), в соответствии с которой налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет установлена решением суда, вступившим в законную силу. Это означает, что налоговые органы не могут самостоятельно привлекать налогоплательщика к ответственности за налоговые правонарушения;

- проблемы по требованиям представления документов.

Таким образом, в настоящее время потенциал ИФНС по Железнодорожному району г. Пензы в плане организации и проведения налогового контроля используется не в полной мере, что подтверждает необходимость дальнейшего совершенствования работы налоговой инспекции в данном направлении.

Для повышения результативности камеральной проверки необходимо вводить некоторые изменения в действующее законодательство, а именно в 88 статью НК РФ:

- при невозможности осуществления камеральной проверки вследствие значительного объема материалов должно быть вынесено решение о проведении выездной налоговой проверки;

- фиксирование дата начала камеральной проверки конкретной декларации в специальном документе или в специально отведенном поле на бланке налоговой декларации. В статье 88 НК РФ нужно установить порядок фиксирования такой даты;

- с учетом большого количества проводимых камеральных проверок, ограниченности инструментария и срока для их проведения, в НК РФ целесообразно конкретизировать вопросы, которые могут и должны проверяться в ходе камеральных проверок;

- в Налоговом Кодексе РФ целесообразно включить термин «углубленная камеральная проверка» и установить перечень случаев, когда налоговые органы имеют право организовывать такие проверки. Нужно более четко регламентировать процедуру углубленной камеральной проверки. В частности, о ее проведении должно выноситься решение руководителя (заместителя руководителя) налоговой инспекции. Налогоплательщик должен быть ознакомлен с этим решением;

- необходимо изменить периодичность проведения камеральных проверок. Так, в связи с тем, что наибольший результат камеральной проверки может быть достигнут при сопоставлении годовой формы 6-НДФЛ и справок по форме 2-НДФЛ, которые предоставляются налоговыми агентами один раз в год, то целесообразно камеральную проверку 6-НДФЛ проводить только раз год, а не ежеквартально.

В дальнейшем ИФНС по Железнодорожному району г. Пензы планирует использовать резервы по увеличению поступления НДФЛ в бюджет и повышению эффективности налогового администрирования; усилить контроль обоснованности и своевременности подтверждения заявленных налоговых вычетов, в целях недопущения невыясненных поступлений проводить постоянную разъяснительную работу по правильному заполнению платежных

документов на перечисление НДФЛ в бюджет; продолжить работу с налогоплательщиками по переводу их на представление налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по каналам связи.

Одна из основных целей ИФНС состоит в том, чтобы создать условия для временного и полного выполнения налогоплательщиками обязанностей по уплате налога, в том числе путем предоставления удобных и надежных способов информационного взаимодействия на основе современных технологий. Инспекция будет активно взаимодействовать с другими органами исполнительной власти, представительными органами муниципальных образований и государственными внебюджетными фондами. Цель такого взаимодействия – повышение налоговой дисциплины в сфере экономики и обеспечение своевременного поступления налоговых платежей в государственный бюджет и во внебюджетные фонды.

Результаты исследования целесообразно представить в виде таблицы 2.6.

Таблица 2.6 – Рекомендации по совершенствованию налогового администрирования НДФЛ

Проблемный вопрос	Мероприятие	Ожидаемый результат
1. Несоблюдение принципа справедливости распределения налоговой нагрузки на плательщиков	Применение прогрессивной шкалы при исчислении НДФЛ	- Увеличение поступлений НДФЛ более, чем на 30%; - Достижение справедливости распределения налоговой нагрузки на плательщиков
2. Рост «теневого» зарплат	Использовать данные из внешних источников – о владельцах транспортных средств или владельцах недвижимости	Выявление организаций, не заключивших трудовые договора, а также выплачивающих зарплату «в конвертах»
3. Уход от налогообложения при сдаче в аренду недвижимости		Увеличение доли плательщиков, уплачивающих НДФЛ от сдачи в аренду

Подытоживая изложенный материал в данном разделе, необходимо отметить следующее.

ИФНС по Железнодорожному району г. Пензы, как территориальный орган, входящий в структуру УФНС по Пензенской области, отвечает за организацию налогового администрирования, осуществляет контроль

своевременности поступлений налогов и сборов, в числе которых находится и налог на доходы физических лиц.

Инспекция характеризуется линейно-функциональной структурой, что способствует эффективному выполнению инспекторами своих служебных обязанностей.

Анализ показателей эффективности камеральных проверок показал, что результативность данного вида проверок ИФНС на порядок ниже аналогичного показателя по Пензенской области в целом. Поэтому руководству инспекции необходимо обратить на квалификацию сотрудников.

Современной системе налогового контроля присуще наличие ряда недостатков, среди которых в данном исследовании выделены следующие:

- уклонение от уплаты НДФЛ путем формирования схем минимизации налоговых обязательств (выплата зарплаты «в конвертах»);
- несовершенство налогового законодательства;
- неравномерное распределение нагрузки на налоговых инспекторов в инспекции.

В качестве рекомендаций по совершенствованию процедуры камеральных проверок в данной работе предложено:

- введение прогрессивной шкалы ставки при исчислении НДФЛ;
- использование информации из внешних источников при выявлении «теневой» зарплаты и привлечении к налогообложению НДФЛ от сдачи в аренду недвижимости.

Указанные мероприятия будут способствовать повышению поступлений НДФЛ и росту эффективности администрирования данного налога.

Заключение

В ходе проведенного исследования, направленного на реализацию и совершенствование механизма осуществления камеральной проверки в РФ были рассмотрены теоретические основы организации и проведения камеральной проверки как формы налогового контроля, а также проведен анализ деятельности ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы по изученному вопросу. По результатам исследования были выявлены проблемы и предложены пути совершенствования организации и проведения камеральных налоговых проверок.

В последнее время камеральной налоговой проверке отведено основное место в налоговом контроле. Особенности процедуры назначения и проведения камеральной проверки, ее упрощенный характер, делают ее более доступной для сотрудников налоговых органов и позволяют охватить больше налогоплательщиков и налоговых агентов, что, в свою очередь, приводит к большему количеству выявленных нарушений налогового законодательства, к увеличению сумм доначислений по обязательным платежам в бюджет и росту показателя результативности.

ИФНС по Железнодорожному району г. Пензы – территориальный орган, входящий в структуру УФНС по Пензенской области. Инспекция отвечает за организацию налогового администрирования, осуществляет контроль своевременности поступлений налогов и сборов, в числе которых находится и налог на доходы физических лиц. Одним из эффективных механизмов в налоговом администрировании является налоговый контроль, инструментом которого можно считать камеральную проверку.

Рассмотренная организационная структура инспекции свидетельствует о создании благоприятных условий для эффективного выполнения инспекторами своих служебных обязанностей.

За проведение камеральных проверок отвечает отдел с одноименным названием (№ 2), штатная численность которого на протяжении последних трех лет практически осталась неизменной.

Анализ показателей эффективности камеральных проверок показал, что результативность данного вида проверок ИФНС на порядок ниже аналогичного показателя по Пензенской области в целом. Поэтому руководству инспекции необходимо обратить на квалификацию сотрудников.

В качестве показателей эффективности камеральных проверок в работе рассмотрены показатели доначислений на 1 результативную проверку и на 1 сотрудника отдела № 2.

Так, по доначислениям на 1 результативную проверку прослеживается положительная динамика. Так, в 2014 году данный показатель составил 0,757 тыс. руб., а в 2016 году он увеличился на 0,331 тыс. руб. и составил 1,088 тыс. руб. Аналогичная ситуация прослеживается и по доначислениям на 1 сотрудника отдела камеральных проверок. Так, при увеличении штатной численности в 2014 – 2016 гг. на 1 единицу (4,5%), доначисления возросли на 59,8%.

Современной системе налогового контроля присуще наличие ряда недостатков, среди которых в данном исследовании выделены следующие:

- уклонение от уплаты НДФЛ путем формирования схем минимизации налоговых обязательств;
- несовершенство налогового законодательства;
- неравномерное распределение нагрузки на налоговых инспекторов в инспекции.

В качестве рекомендаций по совершенствованию процедуры камеральных проверок в данной работе предложено:

- введение прогрессивной шкалы ставки при исчислении НДФЛ;
- использование информации из внешних источников при выявлении «теневого» заработка и привлечении к налогообложению НДФЛ от сдачи в аренду недвижимости.

Указанные мероприятия будут способствовать повышению поступлений НДФЛ и росту эффективности администрирования данного налога.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 05.04.2016) // СПС Консультант Плюс: Законодательство.
2. Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-I «О налоговых органах Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: <http://base.garant.ru/10164408/#ixzz4SMB63dOo> (дата обращения 28.04.2017).
3. Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» (ред. от 12.11.2016). [Электронный ресурс]. URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/ (дата обращения 28.04.2017).
4. Приказ ФНС России от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@) «Об утверждении формы сведений о доходах физического лица, порядка заполнения и формата ее представления в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 25.11.2015 № 39848). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_189481/.
5. Приказ ФНС России от 14.10.2015 № ММВ-7-11/450@ «Об утверждении формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), порядка ее заполнения и представления, а также формата представления расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в электронной форме» (Зарегистрировано в Минюсте России 30.10.2015 № 39578). [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_188431/.
6. Письмо ФНС России от 10.03.2016 N БС-4-11/3852@ «О направлении Контрольных соотношений» (вместе с «Контрольными соотношениями показателей форм налоговой и бухгалтерской отчетности», утв.

ФНС России 26.02.2016). [Электронный ресурс]. URL :http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_195337/.

7. Аналитическая справка «О поступлениях администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет Российской Федерации в 2016 г.» // Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения 01.05.2017)

8. Анализ и планирование налоговых поступлений: Учебное пособие / Под ред. А.Б. Паскачева, Ф.К. Садыгова, В.И. Мишина и др. М.: Изд-во экономико-правовой литературы, 2013. 230с.

9. Адамов Н., Смирнова А. Тенденции совершенствования налогового администрирования и зарубежный опыт // Финансовая газета. 2012. № 23. С. 32-35.

10. Акчурина Е.В. Налоговая проверка и ее последствия / М.: Экзамен, 2012. 144 с.

11. Алиева Б.Х., Мусаева Х.М. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебное пособие для студентов вузов / Издательство: Юнити-Дана, 2014. 439с.

12. Амиралиева Д.М. Налоговое консультирование как способ борьбы с налоговыми правонарушениями // Экономика и банковская система : теория и практика : материалы заоч. междунар. науч.-практ. конф. 2016. С. 33-37.

13. Афонина А.А. Организация и методика налоговых проверок. – [Электронный ресурс]. URL: <http://sibac.info/10916>(дата обращения 30.04.2017).

14. Берестовой С.В. Налоговые проверки в Соединенных Штатах Америки // Российский налоговый курьер. 2014. № 13-14. С. 12-17.

15. Ванькина А.П. Возможности применения опыта зарубежных стран в области организации и проведения налогового контроля в практике налоговых органов РФ // Экономические науки №26-1, 28.10.2014 Электронный ресурс – <http://novainfo.ru/article/2534> (дата обращения 01.05.2017).

16. Вишева А.С. Методика и организация проведения налоговых проверок // Научное сообщество студентов XXI столетия. [Электронный

ресурс]. – URL: <https://sibac.info/studconf/econom/xvi/36371> (дата обращения 30.04.2017).

17. Высоцкая О. А. О критериях отнесения субъектов предпринимательства к малому и среднему бизнесу // Вестник Самарской гуманитарной академии. Серия «Право». 2012. № 2 (12). С. 94–96.

18. Галяутдинов Р.Р. Налоговая система России: понятие, структура и уровни налогов // Сайт преподавателя экономики. [2015]. URL: <http://galyautdinov.ru/post/nalogovaya-sistema-rossii> (дата обращения: 30.04.2017).

19. Гусев А. О некоторых особенностях проведения налоговых проверок // Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений. 2013. № 3. С. 41 - 51.

20. Горфинкель В.Я, Швандара В.А. Экономика предприятия: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. 670 с.

21. Дадашев А.З., Лобанов А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М.: Книжный мир, 2012. 369 с.

22. Дьячкина Л.А. Налоговое консультирование как инструмент борьбы с агрессивным налоговым планированием // Россия и Санкт-Петербург : экономика и образование в XXI веке : науч. сессия проф.- преподават. состава, науч. сотрудников и аспирантов по итогам НИР за 2014 год : сб. докл. СПб., 2015. С. 137-141.

23. Дмитриева А.Г. Налоги и налогообложение. Учебное пособие. Ростов: Феникс, 2012. 268 с.

24. Дубинский А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля : моногр. / под общ.ред. С.В. Запольского. М.: Контракт, 2014. 112 с.

25. Ермошина Е. Налог на прибыль // Бюджетные организации: бухгалтерский учет и налогообложение. 2011. № 11. С. 31.

26. Захарьин В.Р. Налоги и налогообложение : учебное пособие . 2-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2011. 320 с.

27. Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов. М.: Магистр, 2013. 315 с.
28. Кахриманов Р. А. Налог на доходы физических лиц: механизм взимания и пути повышения эффективности на современном этапе: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.10 / Р.А. Кахриманов.- Махачкала, 2014. – 168 с.
29. Коровкин В.В. Практика налогообложения малых предприятий. Выбор системы налогообложения / Г.В. Кузнецова. М.: «Издательство Приор», 2011. 229 с.
30. Лапин А.В. Актуальные проблемы налогового контроля в Российской Федерации // ВВ: Административное право и практика администрирования. 2015. № 6. С.28-37. URL: http://e-notabene.ru/al/article_18343.html (дата обращения 02.05.2017).
31. Майбурова И. А. Налоги и налогообложение /Юнити-Дана, 2012. 591 с.
32. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. 3-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2012. 121 с.
33. Министерство Финансов РФ // Официальный сайт. [Электронный ресурс]. URL:<http://www.minfin.ru/> (дата обращения 30.04.2017).
34. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов. [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_183748/ (дата обращения 30.04.2017).
35. Рыжков А.О. Реализация конкретных мероприятий по повышению эффективности налогового контроля // Налоги. 2012. № 31. С. 21 - 24.
36. Сидорова Е.Ю. Конспект лекций по налоговому планированию. [Электронный ресурс]. URL: http://thelib.ru/books/elena_sidorova/konspekt_lekciy_po_nalogovomu_planirovaniyu-read.html (дата обращения 30.04.2017).

37. Тишин А.П. Дополнительные мероприятия налогового контроля: особенности назначения и проведения // Налоговая проверка. 2013. № 2. С. 34 - 47.
38. Тюкалова С. А. Способы совершенствования налогового контроля // Научное сообщество студентов XXI столетия. ГУМАНИТАРНЫЕ НАУКИ: сб. ст. по мат. XIII междунар. студ. науч.-практ. конф. № 13. URL: sibac.info/archive/humanities/13.pdf (дата обращения: 01.05.2017)
39. Федеральная налоговая служба России // Официальный сайт. [Электронный ресурс]. URL : www.nalog.ru(дата обращения: 28.04.2017)
40. Хочуев В.А. Организация деятельности налоговых органов Российской Федерации : действующий механизм и практика применения. Пятигорск : РИА-КМВ, 2014. 339 с.
41. Черник Д.Г. Налоги: практика налогообложения. М.: Финансы и статистика, 2011. 368 с.
42. Эффективность применения налоговых режимов. [Электронный ресурс]. URL :<http://www.nalogoffnet.ru/>.

Приложения

Приложение А

Организационная структура ИФНС России по Железнодорожному району г. Пензы



Приложение Б



СПРАВКА О ДОХОДАХ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА

Приложение № 1
к приказу ФНС России
от 30.10.2015 № ММВ-7-11/485@

за _____ год № _____ от _____ * _____
Признак _____ номер корректировки _____ в ИФНС (код) _____

Форма 2-НДФЛ
Код по КНД 1151078

1. Данные о налоговом агенте

Код по ОКТМО _____ Телефон _____ ИНН _____ КПП _____
Налоговый агент _____

2. Данные о физическом лице - получателе дохода

ИНН в Российской Федерации _____ ИНН в стране гражданства _____
Фамилия _____ Имя _____ Отчество * _____
Статус налогоплательщика _____ Дата рождения _____ * _____ Гражданство (код страны) _____
Код документа, удостоверяющего личность: _____ Серия и номер документа _____
Адрес места жительства в Российской Федерации: Почтовый индекс _____ Код субъекта _____
Район _____ Город _____ Населенный пункт _____
Улица _____ Дом _____ Корпус _____ Квартира _____
Код страны проживания: _____ Адрес _____

3. Доходы, облагаемые по ставке _____ %

Месяц	Код дохода	Сумма дохода	Код вычета	Сумма вычета	Месяц	Код дохода	Сумма дохода	Код вычета	Сумма вычета

4. Стандартные, социальные, инвестиционные и имущественные налоговые вычеты

Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета	Код вычета	Сумма вычета

Уведомление, подтверждающее право на социальный налоговый вычет: № _____ Дата _____ * _____ Код ИФНС _____

Уведомление, подтверждающее право на имущественный налоговый вычет: № _____ Дата _____ * _____ Код ИФНС _____

5. Общие суммы дохода и налога

Общая сумма дохода		Сумма налога удержанная	
Налоговая база		Сумма налога перечисленная	
Сумма налога исчисленная		Сумма налога, излишне удержанная налоговым агентом	
Сумма фиксированных авансовых платежей		Сумма налога, не удержанная налоговым агентом	

Уведомление, подтверждающее право на уменьшение налога на фиксированные авансовые платежи: № _____ Дата _____ * _____ Код ИФНС _____

Налоговый агент (1 - налоговый агент, 2 - уполномоченный представитель): _____

(Ф.И.О.)* _____ (подпись)

Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя _____

* Отчество указывается при наличии.

Приложение В

65



ИНН
КПП Стр.

Раздел 1. Обобщенные показатели

Ставка налога, %	
010	<input type="text"/>
Сумма начисленного дохода	
020	<input type="text"/>
Сумма налоговых вычетов	
030	<input type="text"/>
В том числе сумма исчисленного налога на доходы в виде дивидендов	
045	<input type="text"/>
В том числе сумма начисленного дохода в виде дивидендов	
025	<input type="text"/>
Сумма исчисленного налога	
040	<input type="text"/>
Сумма фиксированного авансового платежа	
050	<input type="text"/>
Итого по всем ставкам	
Количество физических лиц, получивших доход	
060	<input type="text"/>
Сумма налога, не удержанная налоговым агентом	
080	<input type="text"/>
Сумма удержанного налога	
070	<input type="text"/>
Сумма налога, возвращенная налоговым агентом	
090	<input type="text"/>

Раздел 2. Даты и суммы фактически полученных доходов и удержанного налога на доходы физических лиц

Дата фактического получения дохода/ Дата удержания налога/ Срок перечисления налога	Сумма фактически полученного дохода/ Сумма удержанного налога
100 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	130 <input type="text"/>
110 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	140 <input type="text"/>
120 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	
100 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	130 <input type="text"/>
110 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	140 <input type="text"/>
120 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	
100 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	130 <input type="text"/>
110 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	140 <input type="text"/>
120 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	
100 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	130 <input type="text"/>
110 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	140 <input type="text"/>
120 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	
100 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	130 <input type="text"/>
110 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	140 <input type="text"/>
120 <input type="text"/> . <input type="text"/> . <input type="text"/>	

Достоверность и полноту сведений, указанных на данной странице, подтверждаю:



_____ (подпись)

_____ (дата)

