

на возникающие проблемы в данных областях, учитывая факт, что это социально значимые виды деятельности; 4) Внести изменения в несколько статей Налогового кодекса РФ, в результате которых НДС перестал бы быть налогом с оборота для отдельных категорий налогоплательщиков, а именно необходимо внести изменения в ст. 168 «Сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю» и ст. 154 «Порядок определения налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг)», а также редактировать п. 5 ст. 173 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет»; 5) По поводу неточности формулировок налогового законодательства, предлагается внести поправки в Налоговый кодекс таким образом, чтобы статьи не трактовались двояко и не вызывали вопросов при их применении на практике. Например, чтобы снизить количество исков по вопросам, связанным с отдельным учетом сумм входного НДС, необходимо разработать единую методику ведения такого учета и закрепить ее в НК РФ.

Подводя итоги, можно сказать, что российская практика взимания НДС имеет существенные особенности по сравнению с зарубежными системами, законодательная база в области НДС требует совершенствования. Однако за исследуемый период было проделано поэтапное внедрение изменений в налоговое законодательство, усилен налоговый контроль и более четко регламентированы определенные элементы налогообложения по НДС, все это должно дать положительный результат в будущем.

1. Аналитическая справка о поступлении администрируемых ФНС России доходов в консолидированный бюджет. Налоговая аналитика // Официальный сайт ФНС РФ. URL: <https://analytic.nalog.ru/> (дата обращения: 04.11.2017).

2. Голикова Е. Исчисление НДС и применение налоговых вычетов // Финансовая газета. 2015. № 7. С. 71–76.

3. Замалетдинова Э.Н. Косвенные налоги в России и зарубежный опыт в области взимания косвенных налогов // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 8. С. 34–42.

УДК 336.0/.5

Ю.Н. Солнышкова

ПУТИ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Актуальность данной статьи заключается в том, что от эффективности налоговых проверок зависят собираемость налогов и наполнение бюджета Российской Федерации. Несмотря на то что в последние несколько лет наблюдается повышение эффективности проведения налоговых проверок, по-прежнему в этой сфере остаются определенные проблемы.

Целью данной статьи является всестороннее изучение проблем эффективности проведения налоговых проверок и определение путей ее повышения.

В статье проанализированы основные проблемы эффективности проведения налоговых проверок в РФ, на основе отмеченных проблем были предложены направления совершенствования налоговых проверок и повышения их эффективности, в том числе и применение зарубежных методик проведения проверок, которые уже показали свою эффективность в развитых странах.

Также среди направлений совершенствования эффективности налоговых проверок было предложено улучшить методику оценки эффективности проведения налоговых проверок с помощью различных показателей. В целом предложенные в статье показатели направлены на улучшение и

повышение оценки и производительности работы налоговой службы в сфере контрольной работы.

Ключевые слова: налоговые проверки, оценка эффективности налоговых проверок, повышение эффективности налоговых проверок.

Несмотря на то что в последние несколько лет эффективность налоговых проверок в целом имеет тенденцию роста, проведение камеральных и выездных налоговых проверок имеет актуальные и существенные проблемы.

Среди наиболее распространенных проблем камеральных проверок можно выделить массовый характер операций, которые осуществляют налоговые органы. При этом проверке подвергается не только декларация, которая сдается налогоплательщиком, но также и другие прилагаемые к декларации документы, среди которых бухгалтерская отчетность, справки, расчеты и пояснительные записки. При этом камеральная проверка ограничивается 3 месяцами со дня представления налоговой декларации, что является для налоговых органов достаточно жестким сроком. Таким образом, должностным лицам налогового органа в течение достаточно короткого срока проводить высококачественную проверку со всеми дополнительными мероприятиями достаточно затруднительно.

Поэтому одним из направлений совершенствования камеральных налоговых проверок (КНП) может быть внедрение новых технологий, которые позволят облегчить и автоматизировать работу соответствующих отделов. Постоянно совершенствующееся программное обеспечение и пакеты программ обладают возможностями проверки не только арифметических сведений, но также и логической увязки связей показателей документации и отчетности. Их применение позволит контролировать, уточнять и корректировать суммы начисления налогов, своевременно реагировать на попытки уклонения от налогообложения, контролировать правильность, достоверность, актуальность информации по налогам, автоматически формировать документы, рассчитывать недоимки, переплаты и доначисления, а также повышать качество анализа и экономить рабочее время.

Кроме того, разработка компьютерной программы, которая сможет автоматически сравнивать и выявлять несоответствия данных налоговой декларации сведениям, поступающим по запросу должностных лиц налогового органа, позволит также помочь оказать противодействие фирмам-однодневкам, поскольку налоговые органы будут уже уведомлены о возможных правонарушениях и смогут тщательнее проверять несоответствия у таких налогоплательщиков.

Однако, несмотря на то что в настоящее время ФНС России в процессе своей деятельности использует такие продукты, как, например, АИС «Налог-3», которые обеспечивают автоматизированный мониторинг и снижают трудозатраты, продолжает существовать проблема массового характера операций в ходе камеральных проверок, а именно проверка достаточно большого количества документов, прилагаемых к декларациям. Поэтому в качестве еще одного способа решения данной проблемы можно предложить расширение соответствующих отделов и увеличение количества компьютерной техники.

Еще одна проблема заключается в том, что налогоплательщики могут допускать ошибки при заполнении декларации, что затрудняет осуществление КНП налоговыми органами. К тому же, если будет выявлено какое-либо несоответствие, налогоплательщик по результатам проверки получит претензии об обнаруженных несоответствиях между данными.

Решением данной проблемы может быть практика формирования высокой налоговой грамотности, в том числе и в области проведения налоговых проверок, а именно в вопросах самого процесса осуществления налоговых проверок, разъяснения информации о сведениях, интересующих налоговые органы в ходе проверки, мерах ответственности по результатам проверки и т.д. Достигнуть это можно за счет организации консультационных мероприятий для населения, например, с помощью использования СМИ, средств интернета, проведения различных информационных мероприятий.

При этом, зная как свои права и обязанности, так и сотрудников налоговых органов, налогоплательщик сможет активно участвовать в ходе проведения налоговой проверки, определения ее результатов и вынесения решения, что также может повысить ее эффективность.

Среди недоработок проведения проверок можно отметить, что сотрудники, проводящие проверку, руководствуются внутренними документами, которые описывают ход проверки более подробно. С такими конфиденциальными сведениями налогоплательщиков не допускают к ознакомлению, так как они предназначены только для внутреннего пользования. В связи с этим, можно было бы предусмотреть в целях повышения добросовестности налогоплательщиков, подвергающихся проверке, возможность ознакомления с некоторыми документами, чтобы процедура проверки для налогоплательщиков стала более прозрачной.

Как уже было сказано, одной из проблем КНП является процедура возмещения НДС предприятиями-экспортерами. Эта процедура долгосрочная, что приводит к невозможности использования данных сумм денег в производстве и, следовательно, затруднению проведения экспортных операций. В связи с этим, можно рекомендовать внести поправки в законодательство, в частности, разработать положения о согласованности действий налоговых органов различных стран, информационном и техническом взаимодействии, а также внедрении единообразного формата передачи данных в целях упрощения процесса возмещения.

Для выездных налоговых проверок (ВНП) наиболее значимыми проблемами являются вопросы в сфере их планирования и организации. К наиболее важным проблемам данного направления можно отнести, что при планировании субъекты для выездной проверки выбирают, учитывая заданные критерии и зоны риска, а также ориентируясь на среднеотраслевые показатели. Данная методика не всегда может быть достаточно эффективной, поскольку не все организации по субъективным причинам могут иметь достаточный уровень анализируемых показателей. Кроме того, показатели у организаций могут зависеть от различных факторов, таких как, например, сфера деятельности или количество сотрудников. Также несоответствие показателей не всегда отражает, что предприятие уменьшает доходы, отраженные в отчетности, либо увеличивает расходы, занижая налогооблагаемую базу.

В числе предлагаемых направлений совершенствования налоговых проверок отметим использование методов и практик, применяемых в развитых странах. Так, например, в США планирование необходимых налоговых проверок субъектов осуществляется с помощью компьютера, деперсонализируя процесс отбора и экономя время налоговых инспекторов. Налоговая служба США использует дополнительные налоговые проверки как инструмент стимулирования соблюдения налогоплательщиками закона по собственной воле, а также формирует ожидаемое поведение в отношении подач деклараций за счет частого и всестороннего проведения аудита [1].

В наибольшей степени распространение автоматизации налоговых проверок получило в Дании, где разработана и применяется программа, которая охватывает все виды налоговых проверок, осуществляет отбор налогоплательщиков, сбор информации о них, анализирует риски нарушения налогового законодательства по каждому виду налогов, разрабатывает программу проверки, осуществляет ее на основе случайной выборки, завершает проверку, подготавливая заключение по ней, а также обрабатывает данные, полученные в ходе проверки [1].

Таким образом, можно предложить применять методики планирования и проведения налоговых проверок, которые эффективно используются в развитых странах и уже показали свою эффективность, а главное, которые направлены на формирование законопослушного поведения налогоплательщиков в данной области.

Поскольку ВВП начинается с предварительного анализа данных и сведений о налогоплательщике, важным путем совершенствования проверки является проведение анализа его деятельности на основе всевозможных сведений, так как зачастую налоговые органы не используют данные, полученные о налогоплательщике при проведении контрольных мероприятий ранее, что также является проблемой. Поэтому еще одним путем совершенствования проверок является включение в анализ полного объема данных, а также информации о судебных делах данного налогоплательщика и сопоставления показателей его деятельности со сведениями аналогичных предприятий.

Несовершенство налогового законодательства опять же является источником различных проблем. Так, например, до сих пор осложняют проведение налоговых проверок так называемые фирмы-однодневки, которые создаются не для предпринимательской деятельности, а например, для возмещения НДС и ухода от уплаты налогов. Для борьбы с ними можно предложить разработать непосредственно в налоговом законодательстве положения о таких фирмах, меры ответственности за их создание [2].

Также в законодательстве о налогах и сборах недостаточно изложена процедура проверки, а именно основания для осуществления углубленной КНП. Дополнительно создает сложности и то, что в законодательстве в сфере налогов и сборов используются неоднозначные трактовки, а также затрагиваются и охватываются не в полной мере все возможные возникающие вопросы.

После проведения КНП также зачастую возникают вопросы, которые налогоплательщик оспаривает. Обычно такие ситуации связаны с несовершенством законодательства о налогах и сборах, а также с тем, что финансисты, бухгалтеры проверяемых организаций и специалисты по исчислению налогов дают собственную трактовку отдельным положениям и законам.

Исходя из этого, одним из направлений решения данной проблемы является усовершенствование налогового законодательства, а именно уточнение различных сфер проведения налоговых проверок, в целях того, чтобы у налогоплательщиков не возникало спорных вопросов и ситуаций. Стоит отметить, что в 2016 г. ФНС России рассмотрело 21 тыс. жалоб, которые связаны с оспариванием результатов КНП и ВВП, что на 11% меньше, чем в 2015 г. [3].

Таким образом, важнейшим направлением совершенствования налоговых проверок остается совершенствование законодательства в данной области.

Стоит отметить, что с целью повышения качества проверок можно предложить совершенствование как моральной, так и материальной мотивации сотрудников, поскольку несовершенство данного направления может явиться фактором случаев сговора недобросовестных налогоплательщиков и сотрудников, проводящих проверки.

Среди наиболее распространенных нарушений налоговых органов в ходе проверки можно назвать допущение должностными лицами налоговой инспекции различных ошибок и нарушений в ходе проверки. В этом случае можно предложить решить данную проблему путем ужесточения ответственности сотрудников налоговых органов за допущение в ходе проверок ошибок и нарушений, а также установления строгого соблюдения сотрудниками правил и процедур проведения налоговых проверок, поскольку даже небольшие нарушения могут привести к отрицательным результатам мероприятий налоговой проверки – к отмене вынесенного решения.

К настоящему времени разрабатывалось и применялось достаточное количество методик оценки эффективности налоговых проверок и контрольной деятельности налоговых инспекций, среди которых методики оценки, разработанные такими учреждениями, как Государственная налоговая служба в 1990-х гг., Министерство РФ по налогам и сборам в 2004 г., Федеральная налоговая служба.

Также различные методики оценки предлагали многие исследователи данной проблемы, однако эти методики могут быть применены только в теории, а в практической деятельности достаточно затруднительны.

Однако многие из перечисленных методик имеют некоторые недостатки, например, показатели могут не учитывать налоговый потенциал, налоговую нагрузку, которые различны для разных секторов экономики, или применение как основы для дополнительного начисления налогов и других платежей в бюджет не фактически перечисленных сумм, а самостоятельно начисленных налогоплательщиками. Кроме того, не всегда есть возможность учесть объективные факторы, влияющие на фактические поступления, а именно темп инфляции, дебиторскую задолженность, структуру денежной массы, курсы валют и т.д. Также среди недостатков чаще всего выделяют то, что применяемая методика содержит нечеткие определения требований и понятий, недоступность полного объема информации для проведения расчетов, невозможность отражения региональных налоговых особенностей, частое изменение законодательства, сложность применения методики в практической реализации, которые требуют значительных затрат времени для анализа, а иногда и специальных программных продуктов.

Поэтому оценить в полном объеме эффективность и результативность контрольной работы налоговых органов, в том числе в сфере проведения налоговых проверок, не всегда возможно на практике.

В связи с этим, для более корректной оценки эффективности можно предложить применять следующие мероприятия в целях улучшения качества оценки эффективности проведения налоговых проверок.

Можно предложить применять при оценке не только уже предложенные качественные и количественные показатели, но для более комплексной оценки использовать, например, следующие показатели:

– показатель эффективности выездных налоговых проверок:

$$K_{эфф} = \frac{\text{сумма оплаченных налоговых доначислений}}{\text{общее количество проведенных выездных проверок}} \quad (1);$$

- темп роста налоговых доначислений:

$$T_{\text{рост.}} = \frac{\text{сумма налоговых доначислений по ВВП за отчетный период}}{\text{сумма налоговых доначислений по ВВП за предшествующий период}} \quad (2);$$

- показатель относительной экономии трудовых ресурсов:

$$K_{\text{отн. эк. труд. рес.}} = \bar{Ч}_1 - \bar{Ч}_0 \times \frac{\text{величина доначислений по ВВП отчетного периода}}{\text{величина доначислений по ВВП предид. периода}} \quad (3),$$

где $\bar{Ч}_1$ – среднесписочное количество персонала отдела выездных проверок в отчетном периоде; $\bar{Ч}_0$ – среднесписочное количество персонала отдела выездных проверок в предшествующем периоде.

Экономия трудовых ресурсов будет наблюдаться тогда, когда данный показатель будет меньше нуля, и наоборот;

- показатель охвата налогоплательщиков выездными налоговыми проверками:

$$K_{\text{охв.нал.}} = \frac{\text{общее количество ВВП}}{\text{общее количество зарегистрированных налогоплательщиков}} \quad (4);$$

- темп роста охвата налогоплательщиков выездными проверками:

$$K_{\text{охв.нал.}} = \frac{\text{показатель охвата налогоплательщиков ВВП в отчетном периоде}}{\text{показатель охвата налогоплательщиков ВВП в предшествующем периоде}} \quad (5);$$

- показатель представления уточненных налоговых деклараций:

$$K_{\text{предс. уточн. нал. декл.}} = \frac{\text{величина налоговых доначислений по ВВП за отчетный период}}{\text{количество представленных уточненных налоговых деклараций}} \quad (6);$$

- показатель экономической эффективности налогового контроля:

$$\mathcal{E}_{\text{эфф.нал.контр.}} = \frac{\text{скорректированные налоговые поступления}}{\text{затраты на проведение проверки содержание отдела проверок}} \quad (7).$$

Расчет вышеприведенных показателей при оценке эффективности налогового контроля в целом мог бы оценить эффективность налоговых проверок в более полном объеме, однако, как уже говорилось, сложность создает то, что большинство данных, используемых при расчете показателей, не выкладываются в открытом доступе и могут быть использованы только для внутреннего анализа.

Кроме того, для улучшения методики оценки эффективности проведения налоговых проверок можно предложить использовать показатели, характеризующие удельный вес тех налогоплательщиков, которые сдают налоговые декларации в электронном виде, показатели, характеризующие долю налогоплательщиков, которые удовлетворительно оценивают работу налоговых органов в ходе налоговых проверок по данным опросов. Данные показатели также могут реально оценить эффективность работы налоговой службы в области налогового контроля, в том числе в области проведения налоговых проверок.

Так, например, расчет показателя, характеризующего удельный вес налогоплательщиков, которые сдают в электронном виде налоговые деклара-

ции в настоящее время является достаточно актуальным, так как сейчас налоговое администрирование направлено на повышение качества и расширение услуг. Данное направление включает организацию приема налогоплательщиков, оперативную сверку расчетов с бюджетами, а также рассмотрение своевременно и полно обращений налогоплательщиков. В связи с этим, возникает проблема, связанная с увеличением принимаемого к обработке объема налоговой отчетности от налогоплательщиков в электронном виде, а также увеличения доли налогоплательщиков, которые имеют доступ к базе информации налоговой службы о состоянии своих расчетов с бюджетом. Таким образом, происходит увеличение заинтересованности налогоплательщиков в сдаче налоговых деклараций в электронном виде, доступности услуг в электронном виде, а также создание соответствующих условий по увеличению объемов сдачи налоговых деклараций по телекоммуникационным каналам.

Еще одним важным показателем является эффективность процедур досудебного урегулирования налоговых споров, которая отражает долю жалоб по налоговым спорам, которые рассмотрены в досудебном порядке к общей величине рассмотренных исков. Расчет данного показателя представлен ниже в табл. 1.

Таблица 1

Анализ эффективности процедур досудебного урегулирования налоговых споров по России за 2014–2016 гг. *

Показатели	2014	2015	2016
Досудебные налоговые споры по результатам налоговых проверок, ед.	24 475	23 310	21 000
Общее количество налоговых споров, ед.	72 083	65 530	59 134
Эффективность процедур досудебного урегулирования налоговых споров, %	34,0	35,6	35,5

*Источник: Рассчитано автором по данным статистики на официальном сайте Федеральной налоговой службы. URL: <http://www.nalog.ru>.

Целью расчета данного показателя является сокращение количества таких споров, а также смещение нагрузки с судебной системы на подразделения досудебного аудита, которые занимаются рассмотрением жалоб на решения налоговых органов, возражений и разногласий на акты налоговых проверок.

Кроме того, данное направление имеет положительную тенденцию, так как с момента создания таких подразделений величина рассматриваемых в досудебном порядке налоговых споров сократилась, а эффективность процедур досудебного урегулирования имеет динамику роста. Стоит отметить, что количество удовлетворенных обращений налогоплательщиков в 2014 г. составило 16%, в 2015 г. – 9%, а в 2016 г. – 34%, что в целом говорит об эффективной деятельности налоговых органов [3].

Таким образом, названные выше показатели смогут качественно и всесторонне оценить эффективность работы налоговых органов во всех направлениях деятельности, уменьшить количество судебных исков со стороны налогоплательщиков, а также учесть замечания и предложения и создать для налогоплательщиков наиболее удобные условия в ходе проведения контрольных мероприятий.

Кроме того, в целях улучшения оценки эффективности контрольной работы налоговых органов можно предложить применение расчетов некото-

рых показателей. Прежде всего, для наиболее полного охвата анализа предлагается рассчитывать и использовать показатели, учитывающие следующие факторы:

- фактор результативности, который включает динамику уровня налоговых платежей, динамику уровня недоимки, сумму дополнительно начисленных налогов и сборов, рассчитанных на одну проведенную проверку, сумму дополнительно начисленных налоговых платежей по отношению к начислениям, произведенным должниками самостоятельно;

- фактор активности, предполагающий определение показателей уровня собираемости налоговых платежей, объема налоговых поступлений, которые связаны с деятельностью мероприятий налоговых органов по ликвидации недоимки, а также показатели расчета сумм дополнительно начисленных налоговых платежей на одного сотрудника налоговой инспекции и доли налоговых проверок, которые выявили нарушения в общем объеме налоговых проверок, их динамика;

- фактор интенсивности, который включает анализ и расчет показателей, например, количества налогоплательщиков, в отношении которых были применены меры по ликвидации недоимки в расчете на одного сотрудника налоговых органов, а также количество налогоплательщиков и площадь территории, которые приходятся на одного сотрудника налогового органа, и количество ВВП, рассчитанных на одного работника отдела выездных проверок.

Таким образом, в целом все предложенные группы показателей направлены главным образом на расширение оценки всех областей и направлений деятельности налоговой службы, которые должны быть нацелены на повышение производительности и качества работы налоговых органов в отношении проведения налоговых проверок и всей контрольной работы.

Кроме того, на основе данных, имеющихся в открытом доступе, можно рассчитать некоторые предложенные показатели (табл. 2).

Таблица 2

**Анализ темпа роста дополнительных налоговых доначислений
по результатам выездных налоговых проверок
и охвата налогоплательщиков выездными налоговыми проверками
по России и Саратовской области за 2014–2016 гг. *, %**

Показатели	2014	2015	2016
Темп роста налоговых доначислений по ВВП по России	103,1	92,7	131,4
Темп роста налоговых доначислений по ВВП по Саратовской области	77,4	109,0	79,4
Охват налогоплательщиков ВВП (по России)	0,04	0,04	0,03
Охват налогоплательщиков ВВП (по Саратовской области)	0,07	0,06	0,04

*Источник: Рассчитано автором по данным статистики на официальном сайте Федеральной налоговой службы. URL: <http://www.nalog.ru>.

На основе полученных данных можно заключить, что налоговые доначисления по ВВП в 2015 г. сократились по сравнению с 2014 г., а в 2016 г. уже наблюдается значительный их рост по сравнению с 2015 г., что является положительным моментом, хотя их количество за анализируемый период характеризуется сокращением.

Показатель охвата налогоплательщиков ВВП отражает долю юридических лиц, охваченных ВВП, в общем количестве юридических лиц, состоящих на учете в налоговом органе. В целом можно отметить, что показатели имеют тенденцию уменьшения как по России, так и по Саратовской области, что обосновано тщательным отбором налогоплательщиков для проверки.

Для анализа также можно оценить количество проверок, приходящихся на 1 сотрудника отдела КНП и отдела ВВП по Саратовской области (табл. 3).

Таблица 3

**Оценка количества проверок, приходящихся
на 1 сотрудника налоговых органов
по Саратовской области за 2014–2016 гг., ед.**

Показатели	2014	2015	2016
Количество проверок, приходящихся на 1 сотрудника КНП	1529,4	2248,5	1736,4
Количество проверок, приходящихся на 1 сотрудника ВВП	4,1	3,5	3,0

*Источник: Рассчитано автором по данным статистики на официальном сайте Федеральной налоговой службы. URL: <http://www.nalog.ru>.

Анализ показателя количества налоговых проверок, которые приходятся на 1 сотрудника отделов камеральных и выездных налоговых проверок по Саратовской области, показал, что динамика количества камеральных проверок на 1 сотрудника имеет динамику роста с 2014 г. по 2015 г. на 47%, а к концу 2016 г. – уменьшения на 22%. Таким образом, среди путей повышения эффективности проведения проверок можно предложить увеличить количество сотрудников, занимающихся КНП. Анализ количества ВВП на 1 сотрудника имеет динамику снижения, что обосновано уменьшением количества проводимых выездных проверок.

Итак, на основе вышеизложенного следует заключить, что за последние годы наблюдалось увеличение результативности налоговых проверок, при этом согласно целям ФНС России количество выездных проверок сокращалось. Кроме того, установление данных задач по повышению качества контрольно-аналитической работы оказало влияние на увеличение дополнительных доначислений налогов, пени и санкций.

Обобщая вышесказанное, важно отметить, несмотря на то что в последние несколько лет наблюдается повышение эффективности проведения налоговых проверок, по-прежнему можно выявить некоторые проблемы, которые были проанализированы нами выше. На основе отмеченных проблем были предложены основные пути совершенствования налоговых проверок, в том числе и применение зарубежных методик проведения проверок, которые уже показали свою эффективность в развитых странах.

1. *Аронов А.В., Кашин В.А.* Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособие. М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2013.

2. *Солнышкова Ю.Н.* Перспективы развития системы ответственности за совершение налоговых правонарушений // Наука и общество. 2013. № 6 (15). С. 101–105.

3. ФНС России подвела итоги досудебного урегулирования споров в 2016 г. // Федеральная налоговая служба. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 23.10.2017).