

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

TAXES AND TAXATION

УДК 336.226.11
ББК 65.261.411.2
С 50

Е.Е. Смирнова

Кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве РФ, г. Москва. Тел.: (495)923-61-37, e-mail: elenasmirnova@mail.ru.

АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩЕЙ ПРАКТИКИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ ПОЛНОТЫ ОТРАЖЕНИЯ ДОХОДОВ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ И ПОВЫШЕНИЕ ЕГО ЭФФЕКТИВНОСТИ

(Рецензирована)

Аннотация. В статье рассматривается вопрос о том, как оценить эффективность администрирования налога на доходы физических лиц в Российской Федерации; выделяются проблемы, возникающие при осуществлении налогового контроля; анализируются методы оценки эффективности налогового контроля; рассматривается опыт налогового контроля в Москве с учетом качественного сбора доказательственной базы с целью исключения необоснованных доначислений; оценивается целесообразность использования мероприятий налогового контроля в целях повышения эффективности налогового контроля.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц (НДФЛ), налоговый контроль, эффективность.

E.E. Smirnova

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Taxes and Taxation Department, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow. Ph.: (495)923-61-37, e-mail: elenasmirnova@mail.ru

ANALYSIS OF THE CURRENT PRACTICE OF TAX CONTROL COMPLETENESS REFLECTION OF INDIVIDUALS' INCOME AND ITS EFFICIENCY IMPROVEMENT

Abstract. The scientific article considers the question of evaluation of tax administration efficiency on individuals' income in the Russian Federation. It highlights the problems arising in the implementation of tax control as well as analyzes the methods of assessing the effectiveness of tax control. The author examines the experience of tax control in Moscow with the collection of qualitative evidence base in order to avoid unreasonable additional charges. The paper presents the feasibility of using tax control measures to improve the efficiency of tax control.

Keywords: tax on personal income (PIT), tax control, efficiency.

Налог на доходы физических лиц (далее — НДФЛ) является одним из важнейших источников доходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации. В среднем по субъектам Российской Федерации

удельный вес НДФЛ в доходах территориального бюджета составляет около 40%. В этой связи возрастают требования к эффективности администрирования НДФЛ, которое осуществляют налоговые органы. Определенные успехи

уже достигнуты, что демонстрирует статистика ФНС России — величина доначислений по результатам одной выездной налоговой политики выросла с 0,91 млн р. в 2012 г. (и 0,76 млн р. в 2011 г.) до 1,4 млн р. в 2013 г.

В настоящее время вопросы оценки эффективности налогового контроля являются важной темой для обсуждения в Российской Федерации. Налоговый контроль является составной частью финансового контроля, несет в себе черты, присущие финансовому контролю, однако обладает особыми признаками.

Деятельностью уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ, является в соответствии со ст. 82 НК РФ налоговый контроль.

ФНС России в письме от 17.07.13 г. №АС-4-2/12837 отмечает, что мероприятиями налогового контроля являются предусмотренные НК РФ формы деятельности налоговых органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а также формы деятельности налоговых органов, предусмотренные международными договорами Российской Федерации, содержащими положения, касающиеся налогообложения и сборов.

Мероприятия налогового контроля проводятся в ходе проведения налоговых проверок и при рассмотрении материалов налоговых проверок в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля (мероприятия налогового контроля, связанные с налоговыми проверками). Отдельные мероприятия налогового контроля могут проводиться вне рамок налоговых проверок. Дополнительные мероприятия налогового контроля — допрос свидетеля, проведение экспертизы, а также истребование документов в соответствии со ст. 93 и 93.1 НК РФ.

В настоящее время применяются различные методики оценки эффективности налогового контроля (и не всегда

они представляют собой сложные математические модели). Часто используют коэффициент начисления налогов, рассчитываемый как доля самостоятельно начисленных налогоплательщиком налогов в общей сумме всех начислений [1].

Для общей оценки эффективности контрольной работы налогового органа предлагается коэффициент начисления налогов, рассчитываемый как доля самостоятельно начисленных налогоплательщиком налогов в общей сумме всех начислений, который позволяет учитывать характер взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками и дает комплексную характеристику их работы. Однако в данном случае не учитывается важный аспект взаимоотношений с налогоплательщиками. Это самостоятельная фактическая уплата налогов, сборов и других платежей в бюджетную систему РФ налогоплательщиками.

Также учитываются затраты на осуществление налогового контроля, учитывающие следующие показатели:

— *основные*: собираемость налогов; затраты бюджета на сбор одного миллиона рублей налоговых доходов; уровень выполнения бюджетных заданий по налоговым доходам;

— *дополнительные*: уровень взыскания; уровень уменьшенных, возвращенных и приостановленных сумм (по жалобам, по судебным решениям); удельный вес дополнительно начисленных сумм по результатам контрольных мероприятий к общей сумме налоговых платежей.

Налоговые органы применяют целую систему показателей расчета эффективности их контрольной деятельности. И основным служит коэффициент общей эффективности, который рассчитывается как отношение суммы, взысканной из дополнительных начислений в расчете на одного работника, к сумме, затраченной на одного работника.

Данные показатели налоговые органы рассчитывают самостоятельно, что является существенным недостатком, так как это приводит к сомнению

в объективности получаемых данных, особенно при учете недоступности информации для внешних пользователей. Существующие методы оценки могут использоваться только для проведения внутриведомственного контроля, а проведение расчетов внешними пользователями информации невозможно.

Общеизвестными являются установленные Минфином России критерии оценки эффективности деятельности налоговых органов:

— уровень собираемости налогов на территории;

— доля решений налоговых органов, признанных судом недействительными;

— снижение задолженности по налоговым платежам в бюджет;

— доля налогоплательщиков, удовлетворительно оценивающих качество работы налоговых органов;

— количество граждан и юридических лиц, получающих через Интернет информацию из ЕГРЮЛ и ЕГРИП;

— соотношение числа жалоб, рассмотренных в досудебном порядке, и числа судебных исков налогоплательщиков;

— доля налогоплательщиков, имеющих возможность доступа по каналам связи и через Интернет к персонализированной информации о состоянии расчетов с бюджетом.

Также для оценки эффективности используются количественные показатели субъекта оценки — показатели, которые утверждаются для оценки деятельности налоговых органов на год (и лежат в основе системы материального стимулирования). Такие показатели имеют количественную оценку.

Отдельно выделяются аналитические показатели субъекта оценки — показатели, не поддающиеся количественной оценке, оцениваются на основании проведенного анализа, полученных выводов, заключений, обзорных писем, служебных записок, наличия / отсутствия рекламаций и замечаний, а также других факторов.

При оценке эффективности каждого конкретного работника налогового органа учитываются наиболее высокие

показатели деятельности, участие в досудебном урегулировании налоговых споров, участие в проверках крупнейших налогоплательщиков регионального и федерального уровней; активное участие в совершенствовании работы в соответствующих структурных подразделениях.

Изменив стратегию выездного контроля, ФНС России перешла к работе по предупреждению налоговых нарушений и к добровольному отказу налогоплательщиков от применения схем минимизации налогообложения. Акцент сделан на глубоком предпроекторном анализе. И как следствие — отказ от тотального контроля и переход к контролю, основанному на критериях риска. Результатом такого подхода, по мнению налоговых органов, явился неуклонный рост эффективности налоговых проверок, то есть суммы доначисленных платежей, в том числе в расчете на одну проверку.

Однако следует отметить, что наиболее существенным показателем, учитывающим объективность оценки, является коэффициент взыскания — соотношение величины налогов (а также штрафов и пеней), фактически поступивших в бюджетную систему Российской Федерации по результатам налоговых проверок, к величине налогов (а также штрафов и пеней), начисленных по результатам налоговых проверок [2]. К сожалению, в целом по Российской Федерации данный показатель не превышает 90% по камеральным налоговым проверкам. Около половины сумм, доначисленных по результатам выездных налоговых проверок, поступают в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, поэтому сложно делать вывод об эффективном налоговом контроле.

Следует отметить, что НДСЛ администрируется в отношении налоговых агентов, как правило, при проведении выездных налоговых проверок: справки 2-НДСЛ не могут быть основанием для камеральной налоговой проверки, т.к. справка не является ни декларацией, ни расчетом в смысле ст. ст. 80 и 88 НК РФ, поскольку содержит лишь

информацию о выплаченных физическим лицам доходах и суммах начисленного и удержанного налога (но налоговый орган может затребовать в случае расхождений пояснения). Однако анализ сведений о доходах может сформировать вывод о соответствии средней заработной платы по данным налогового агента среднеотраслевой заработной плате, выделить кандидатов для проведения выездной налоговой проверки.

Среди направлений администрирования НДФЛ выделяется выявление незаконных налоговых схем. При этом ошибки выявляются по каждой пятой выездной налоговой проверке. Они являются результатом институциональной динамики, когда снижающаяся функциональная эффективность институтов самоусиливается, вследствие чего замена одного или нескольких институциональных установлений не может изменить ход развития экономической системы.

Необходимо применять методику выявления сокрытых доходов. При этом следует составлять Перечень налоговых схем с указанием конкретных мер по выявлению и методике расчета дополнительно начисленного НДФЛ для использования всеми налоговыми органами Российской Федерации.

Следует разграничить «уклонение от уплаты налогов» (применение налоговых схем, приводящих к нарушению законодательства о налогах и сборах) и «налоговую оптимизацию» (действия в рамках НК РФ).

Среди способов налоговой оптимизации следует выделить следующие:

— замену трудового договора с физическим лицом на гражданско-правовой договор с индивидуальным предпринимателем (если конкретные обязанности не определены, учет рабочего времени не ведется);

— выплату компенсации расходов за использование личного имущества работников — физических лиц.

Среди наиболее часто выявляемых схем, приводящих к уклонению, выделяются:

— «конвертные» зарплаты;

— страховые схемы (с использованием заключенных договоров страхования);

— использование «фирм-однодневок» (участие в схемах физических лиц, получающих денежные средства в подотчет, и предоставляющих документы, подтверждающие расходы, выданные «однодневками»).

Косвенно подтверждают применение налоговых схем следующие факты:

— на предприятии не выплачиваются компенсационные, стимулирующие, поощрительные выплаты;

— стандартные налоговые вычеты не производятся у сотрудников, имеющих детей;

— сотрудникам не выдаются расчетные листы;

— работники не могут назвать размер своей заработной платы или называют сумму больше, чем указана в трудовом договоре.

Алгоритм выявления налоговых схем следующий. На первом этапе следует проанализировать следующие документы:

1. Кадровые документы (штатное расписание, внутренние распорядительные документы по выплатам, трудовые, авторские и гражданско-правовые договоры, коллективный договор, система поощрений работников, оплаты за счет средств организации различного рода социальных и материальных благ, стоимость которых подлежит включению в совокупный доход физических лиц (оплата питания, проезда, обучения, подарков к праздничным и юбилейным датам).

2. Документы по учету использования рабочего времени и заработной платы.

3. Формы статистического наблюдения.

4. Кассовые документы, выписки по счетам в банках, платежные поручения, кассовую книгу, документы, подтверждающие командировочные, представительские расходы (авансовые отчеты, сметы, отчеты подотчетных лиц).

5. Учетную политику организации.

6. Главную книгу.

7. План счетов, применяемый в организации.

8. Налоговые карточки по НДФЛ, расчетную ведомость по взносам в ФСС.

9. Справки 2-НДФЛ, в том числе справки о доходах с прежних мест работы.

10. Договоры займов, заключенные между работодателем и работниками организации.

Затем выявляются противоречия, неточности, в том числе в отражении выручки от реализации товаров (работ, услуг), в оформлении выдачи денежных средств под отчет. Отдельно необходимо установить наличие «сомнительных договоров». Это договоры, предмет которых, по мнению налоговых органов, может свидетельствовать о выводе денежных средств на счета третьих лиц с целью их вывода из-под налогообложения [3].

В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 18.01.13 г. №А42-8095/2011 был рассмотрен спор о применении выборочного метода при проведении выездной налоговой проверки налогового агента. Признавая позицию ИФНС неправомочной, ФАС указал, что наличие или отсутствие недоимки по НДФЛ должно определяться на основании первичных документов, подтверждающих обстоятельства, с возникновением которых ст. 226 НК РФ связывает возникновение обязанности по перечислению НДФЛ в отношении каждого физического лица с указанием дат выплат заработной платы либо иных доходов по каждому физическому лицу. Примененный инспекцией выборочный метод проверки представленных налоговым агентом документов не гарантирует правильность определения налога, перечисленного по каждому работнику, поскольку в этом случае не учитываются профессиональные и иные вычеты, выплата командировочных, отпускных и другие выплаты. Поскольку в рамках выездной налоговой проверки первичные документы по НДФЛ по каждому работнику организации (налоговые карточки по учету доходов и НДФЛ по каждому физическому лицу) налоговым органом

не истребовались и не исследовались, требования ИФНС были отклонены.

Даже «зарплаты в конверте» выявить достаточно сложно. Например, признавая решение инспекции недействительным, суд критически подошел к показаниям физического лица, поскольку он являлся бывшим работником общества и мог быть заинтересованным в исходе дела. Его показания в отсутствие иных доказательств размера выплаченных сумм не могут являться основанием для начисления налогов (о том, что получал заработную плату «в конверте»).

Важным условием является учет сложившейся в регионе арбитражной практики при вынесении решений в налоговом органе. Суды считают, что процедуру рассмотрения материалов проверки налоговые органы не должны использовать для исправления ошибок в акте и устранения противоречий. По мнению ФНС России, налоговые органы должны принимать решения о необжаловании судебных актов, если нет перспектив выиграть дело [4].

Около 70% всех судебных дел так или иначе связано с применением концепции необоснованной налоговой выгоды, которая возникает при осуществлении операций с «недобросовестными поставщиками», использовании структур с участием комиссионеров и т.д. Но даже следующие обстоятельства, связанные с использованием в хозяйственной деятельности операций с «однодневками», не позволяют налоговым органам оспорить мнение налогоплательщика: контрагент не находится по юридическому адресу, осуществляет минимальные налоговые платежи, не имеет основных средств и работников в количестве, необходимом для осуществления операций, у контрагента нет обычных расходов (по оплате аренды помещений, коммунальных платежей), сдача контрагентом «нулевой отчетности», допросы руководителей налогоплательщиков-контрагентов свидетельствуют о полном незнании ситуации в организации. Суды считают, что только сведения из ЕГРЮЛ не позволяют квалифициро-

вать контрагента как добросовестного налогоплательщика, гарантирующего исполнение своих обязательств уполномоченными представителями.

Зачастую используются как налоговые схемы и такие, как выдача денежных средств подотчетным лицам. Достаточно сложно провести грань между налоговой схемой и законными методами, т.к. НК РФ не дает четкого определения таких доходов.

Минфин России в письме от 11.06.14 г. №03-04-05/28243 отмечает, что если водители используют служебный транспорт и в качестве расходных документов приносят только чеки на покупку ГСМ, а путевые листы не заполняют, то у таких водителей возникает облагаемый НДФЛ доход (в натуральной форме).

Если доказательства расходования работником подотчетных сумм и оприходования организацией материальных ценностей отсутствуют, то данные денежные средства являются доходом подотчетного лица и облагаются НДФЛ (Письмо ФНС России от 24.12.13 г. №СА-4-7/23263).

Если работник не вернул полученную подотчетную сумму в кассу, не подтвердив ее правомерное расходование соответствующими документами, дебиторская задолженность по подотчетным суммам признается безнадежной по истечении срока исковой давности — трех лет (Письмо Минфина России от 08.08.12 г. №03-03-07/37). При этом датой получения дохода будет являться дата, с которой такое взыскание стало невозможно, или дата принятия соответствующего решения.

Судебная практика также не поддерживает налоговых агентов. Президиум ВАС РФ в своем постановлении от 05.03.13 г. №14376/12 отмечает, что документами, подтверждающими материальные затраты подотчетного физического лица, могут служить товарные чеки, накладные с приложением кассовых чеков или квитанции к приходным ордерам, подтверждающие оплату данного товара (только авансовых отчетов для подтверждения недостаточно). Важно, что дока-

зательства, подтверждающих оприходование приобретенных по авансовому отчету товарно-материальных ценностей в установленном порядке, также не представлено. При таких условиях, согласно ст. 210 НК, указанные денежные средства являются доходом физических лиц и подлежат включению в налоговую базу по НДФЛ.

Для совершенствования налогового контроля НДФЛ следует внести в ст. 210 НК РФ п. 6 «Денежные средства, полученные физическими лицами под отчет, включаются в доходы физического лица в период выдачи денежных средств, если в течение трех рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, не представлен авансовый отчет с подтверждающими документами, или денежные средства не возвращены». Такая формулировка позволит избежать судебных разбирательств по окончании выездных налоговых проверок, что позволит повысить эффективность налогового контроля.

В городе Москва Управление ФНС России достаточно активно работает по улучшению следующих показателей в части НДФЛ:

- темп роста доначислений по контрольной работе по сравнению с аналогичным периодом прошлого года;
- темп роста взыскания по контрольной работе по сравнению с аналогичным периодом прошлого года;
- темп роста доначислений на одну ВВП по контрольной работе по сравнению с аналогичным периодом прошлого года;
- доля поступлений по контрольной работе в общей сумме поступлений;
- процент взыскания.

По итогам 2013 г. в консолидированный бюджет Российской Федерации поступило 1837,7 млрд р. доходов, администрируемых УФНС России по г. Москва, что на 5% превышает уровень поступлений в аналогичном периоде прошлого года. Вторым (после НДС) по объему в структуре доходов в отчетном периоде является налог на доходы физических лиц, доля которого составила 27,3% или 454 млрд р.

(в том числе в бюджеты муниципальных образований поступило 2,7 млрд р.). Темп роста поступления налога составил 111,7%. В то же время удельный вес налога на прибыль в общих поступлениях консолидированного бюджета РФ составил 23,5% или 391,1 млрд р., в том числе в бюджет г. Москвы поступило 306,7 млрд р. Темп роста поступления налога — 101,9%. Значительное влияние на отчетные показатели оказали проверки налогоплательщиков, имеющих обособленные подразделения в других регионах Российской Федерации.

Причинами снижения доначислений по контрольной работе являются:

— сокращение численности работников отделов выездных и камеральных проверок;

— уменьшение доначислений по проверкам, проведенным расчетным методом в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ (активное использование расчетного метода — в строительстве и оптовой торговле). В основном применение расчетного метода обусловлено непредставлением налогоплательщиками первичных документов и отказом допустить проверяющих на территорию организации. Пример правомерного применения — отказ физического лица предоставить по требованию налогового органа необходимые для проведения проверки первичные документы, подтверждающие полученные им в проверяемом периоде доходы и понесенные расходы (индивидуальный предприниматель по факту хищения первичных документов в правоохранительные органы не обращался, не предпринимал никаких мер по восстановлению документов после их утраты и не уведомлял инспекцию о невозможности их восстановления).

В случае, если налогоплательщик — физическое лицо — препятствует проведению проверки, необходимо учитывать, что если одну из составляющих частей для определения налоговой базы по налогу на доходы физических лиц — доходы — налоговый орган определяет расчетным методом, то и другую ее часть — налоговые выче-

ты — налоговый орган также должен был определить расчетным методом с учетом положений абз. 4 п. 1 ст. 221 НК РФ о возможности применения профессионального налогового вычета в размере 20% от общей суммы доходов (см. Постановление Президиума ВАС РФ от 09.03.11 г. №14473/10).

До применения расчетного метода налоговые органы должны в полной мере соблюдать процедуру истребования документов, что должно быть документально подтверждено нижеследующими фактами:

1. Требования о предоставлении документов, выставленные налогоплательщику в порядке, установленном ст. 93 НК РФ, неоднократно направлялись налоговым органом по всем имеющимся и известным ему адресам налогоплательщика и его представителей.

2. Налоговым органом предприняты меры по розыску истребуемых документов, а именно, в порядке ст. 92 НК РФ осуществлены осмотры помещений.

3. Налоговым органом направлялось уведомление о вызове для дачи пояснений.

В ходе аналитической работы показателей контрольной работы УФНС России по г. Москва позитивная особенность прослеживается в росте качества проверок, что подтверждает снижение сумм уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов (с учетом восстановленных). Однако на фоне улучшения качества контрольной работы некоторыми инспекциями допущен рост уменьшенных платежей более, чем в 2 раза.

С учетом реализации главной задачи, поставленной ФНС России, — мобилизации дополнительных доходов бюджетной системы, обеспечен прирост поступлений по налоговым проверкам в абсолютных суммах и тем самым выполнена одна из основных задач, поставленных в отчетном году перед налоговыми органами.

По результатам контрольной работы взыскано более 60% сумм, доначисленных на проверках — более 4 млрд р.

(или 16 % всех поступлений). Данный результат стал возможен благодаря целенаправленному применению комплекса мер по повышению эффективности контрольной работы, а также организационной роли Управления, направленной на выявление и мобилизацию всех имеющихся ресурсов.

В частности, УФНС России по г. Москва усилен контроль за качественным сбором доказательной базы с целью исключения необоснованных доначислений. Представляется целесообразным сделать акцент на анализе налоговых схем, которые выявляются при проверке крупнейших налогоплательщиков (в качестве налоговых агентов по НДС) с целью пресечения их применения иными лицами.

Активное использование опросов работников организаций включает определенный перечень вопросов, в т.ч. следующие:

— Сколько работников в компании?

— Своевременно ли получена заработная плата и как получена (на карту или лично), сколько фактически на руки?

— Известны ли факты выплаты заработной платы без оформления официальных документов?

Вместе с тем, свидетельские показания не могут быть единственным основанием для доначислений (постановление ФАС ПО от 26.04.12 г. №А65-9690/2011), ответ свидетеля, являющегося заинтересованным лицом, может быть намеренно искажен (определение ВАС РФ от 21.09.12 г. №ВАС-12405/12); причастность к деятельности контрагента не должна быть подтверждена исключительно третьими лицами: нотариусом, банком и т.п. (постановление ФАС Московского округа от 13.12.11 г. №А40-39946/11-115-132). Понятно, что свидетель — работник компании — может не знать ответы на все вопросы, задаваемые инспектором, например, на вопросы, касающиеся бухгалтерских проводок при учете заработной платы или тонкостей методологии налогового учета, в этом случае он может сказать, что сведени-

ями он не располагает или что с соответствующими документами не был ознакомлен.

Если свидетель не явился в налоговый орган, выявляется причина отсутствия, при этом судебные решения достаточно разнообразны. Суд признал причину неявки в налоговый орган гражданина в качестве свидетеля в связи с болезнью уважительной. Факт болезненного состояния был подтвержден справкой. Бремя доказывания неуважительности причины неявки (уклонения от явки) лежит на налоговых органах. Налоговым органом не было представлено доказательств, опровергающих довод заявителя (Решение Арбитражного суда Калужской области от 20.08.07 г. по делу №А23-1512/07А-14-90). Другой суд не признал уважительной причиной для неявки на допрос в налоговый орган нахождение гражданина в командировке в другом городе (Определение Нижегородского областного суда от 13.03.12 г. по делу №3-2137).

Достаточно часто выявляются такие нарушения в проведении опросов, как нарушение процедуры получения свидетельских показаний (в протоколе нет отметки о предупреждении свидетеля об ответственности за отказ от дачи показаний либо за заведомо ложные показания; оформление вместо протокола нотариально удостоверенного заявления свидетеля; использование объяснений, полученных органами МВД, в качестве доказательств по делу о налоговых правонарушениях; допрос свидетеля был проведен в нерабочий день в его квартире, вызов был по телефону; отсутствие отметки о разъяснении свидетелю его конституционных прав; собственноручной отметки свидетеля «с моих слов записано верно, мною прочитано»; подписи как свидетеля, так и инспектора, проводившего допрос; отсутствие записи о применении технических средств в случае, если протокол составлялся с помощью персонального компьютера или при проведении допроса использовался диктофон; время начала и окончания допроса, а также указание на помещение, в котором производился допрос.

Следует отметить, что сведения, при помощи которых осуществляется расчет показателей эффективности налогового контроля, являются доступными только для самих налоговых органов [5]. Это происходит из-за того, что часть информации не может быть предоставлена внешним пользователям в связи с ограничениями, которые установлены законодательством

о налогах и сборах в части, касающейся налоговой тайны. Вследствие этого существующие методы оценки могут использоваться только для проведения внутриведомственного контроля, а проведение расчетов внешними пользователями информации невозможно. Следовательно, вопрос снижения субъективности оценки остается открытым.

Примечания:

1. Голикова О.В. Эффективность налогового контроля как фактор стабилизации налоговой системы // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2009. №16. С. 77-80.

2. Смирнова Е.Е. Актуальные проблемы оценки эффективности деятельности налоговых органов // Стратегии бизнеса. 2013. №2 (2). С. 126-129.

3. Смирнова Е.Е. Доходы физических лиц в Российской Федерации: налогообложение и налоговый контроль. М.: Изд-во Моск. гуманит. ун-та, 2011. 160 с.

4. Сайт Федеральной налоговой службы. URL: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/otchet_svod/3827841/.

5. Тхагапсо Р.А. Налоговое кредитование — один из факторов предотвращения банкротства хозяйствующего субъекта // Все для бухгалтера. 2007. №1. С. 45-48.

References:

1. Golikova O. V. Efficiency of tax control as a factor of stabilization of tax system // The bulletin of the Volga university of V.N. Tatishchev. 2009. №16. Pp.77—80.

2. Smirnova E.E. Actual problems of assessing the effectiveness of tax authorities// Business Strategy. 2013. №2 (2). Pp. 126—129.

3. Smirnova E.E. Income of persons in the Russian Federation: taxation and tax control. M.: Publishing house Mosk. гуманит. un-t, 2011. 160 pp.

4. Site of Federal Tax Service URL: http://www.nalog.ru/nal_statistik/forms_stat/otchet_svod/3827841/.

5. Tkhangapso R.A. Tax credit is one of the preventing factors from the bankruptcy of the entity // All for accountant. 2007. №1. Pp. 45—48.