

Гулягова П.О.,

студент магистратуры

3 курс, направление «Экономика»

Уфимский филиал Финансового университета при Правительстве РФ

Россия, г. Уфа

Шашкова Т.Н., кандидат экономических наук, доцент

доцент кафедры «Бухгалтерский учет, аудит, статистика»,

Уфимский филиал Финансового университета при Правительстве РФ

Россия, г. Уфа

РЕАЛИЗАЦИЯ ФОРМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ

Аннотация: В статье рассматриваются современные формы налогового контроля, их особенности и характеристики. Дается описание цифровых технологий, применение которых призвано повышать качество и результативность контрольной работы Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Проводится анализ структуры доначислений, полученных в рамках реализации форм налогового контроля в Республике Башкортостан. По результатам проведенного исследования сделан вывод о повышении эффективности контрольной работы налоговых органов.

Ключевые слова: формы налогового контроля, контрольная работа налоговых органов, цифровизация, цифровые технологии, ресурсы ФНС России.

REALIZATION OF FORMS OF TAX CONTROL IN THE CONTEXT OF DIGITALIZATION

Annotation: *The article discusses modern forms of tax control, their features and characteristics. A description of digital technologies is given, the use of which is intended to improve the quality and effectiveness of the control work of the Federal Tax Service of Russian Federation. The analysis of the structure of additional charges received as part of the implementation of forms of tax control in the Republic of Bashkortostan. Based on the results of the study, it was concluded that the efficiency of the control work of tax authorities has increased.*

Key words: *forms of tax control, control work of tax authorities, digitalization, digital technologies, resources of the Federal Tax Service of Russia.*

Мероприятия налогового контроля, проводимые Федеральной налоговой службой России (далее по тексту – ФНС России) в рамках реализации прав, предоставленных действующим законодательством о налогах и сборах, направлены на противодействие схемам уклонения от налогообложения и обеспечение справедливых для всех условий ведения бизнеса. На современном этапе одним из существенных факторов развития форм налогового контроля и самого процесса реализации форм налогового контроля является внедрение цифровых технологий в работу налоговых органов. Применение инновационных цифровых технологий в контрольно-надзорной деятельности ФНС России позволяет улучшать процессы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, а также повышать эффективность работы, направленной на ликвидацию схем незаконного уклонения от налогообложения. В этой связи является актуальным изучение реализации форм налогового контроля в условиях цифровизации.

Формы налогового контроля – это способы конкретного выражения и организации контрольных действий налоговых органов [2, с. 171]. Статьей 82 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) определены следующие формы налогового контроля:

- получение пояснений (объяснений), налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверка данных учета и отчетности, представленных налогоплательщиками;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- налоговые проверки;
- иные формы налогового контроля, предусмотренные НК РФ [1].

Из представленного перечня рассмотрим основные, наиболее эффективные формы налогового контроля, – это камеральные и выездные налоговые проверки.

Камеральные налоговые проверки проводятся на территории налогового органа на основании налоговой декларации, представленной налогоплательщиком, за определенный период. Камеральные налоговые проверки проводятся в отношении всех налоговых деклараций, представленных хозяйствующими субъектами, физическими лицами. В случае выявления нарушения в рамках указанной проверки составляется акт камеральной налоговой проверки [1].

В ходе реализации форм налогового контроля, в том числе камеральной налоговой проверки налоговые органы применяют Глобальный приемный комплекс «ПК ГП-3» (далее – по тексту ГП-3) – программное обеспечение, позволяющее обрабатывать предоставляемую налогоплательщиками бухгалтерскую и налоговую отчетность, а также иные необходимые документы в электронном виде. ГП-3 обеспечивает удобство и оперативность получения налоговыми органами необходимых документов, сведений и пояснений налогоплательщиков, что также способствует сокращению сроков проведения камеральной проверки.

Камеральные налоговые проверки обеспечивают контроль за достоверностью сведений, отраженных налогоплательщиками в налоговых

декларациях, а также контроль за правильностью исчисления налогов в отношении всех плательщиков налогов и сборов.

Комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков проводится в рамках выездной налоговой проверки. Выездные налоговые проверки проводятся на территории налогоплательщика (либо на территории налогового органа в случае невозможности проведения проверки на территории проверяемого лица) на основании решения руководителя налоговой инспекции по месту учета налогоплательщика. При реализации данной формы налогового контроля проверяемый период не может превышать трех лет, предшествующих году проверки [1].

По итогам выездной налоговой проверки составляется справка о проведенной проверке, затем акт с отражением контрольных мероприятий, проведенных в отношении налогоплательщика и его контрагентов, сути установленных нарушений, а также сумм доначислений по ним. По результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки руководитель налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо решение об отказе в привлечении к ответственности.

В настоящее время наряду с вышеуказанными формами налогового контроля ФНС России применяются новые подходы к проведению налогового контроля.

Так, современной формой налогового контроля является предпроверочный анализ. Данное понятие не закреплено нормами НК РФ, однако в соответствии с нормативными документами ФНС России предпроверочный анализ отнесен к формам налогового контроля, осуществляемых налоговыми органами.

В рамках предпроверочного анализа реализуется риск-ориентированный подход к планированию и проведению контрольных мероприятий, что предполагает проведение выборочных проверок финансово-хозяйственной

деятельности субъектов хозяйствования и их подозрительных операций на основании критериев риска. Период, охваченный предпроверочным анализом, не превышает трех лет, предшествующих году проведения анализа.

Критерии риска, анализируемые налоговыми органами, определены в соответствии с Приказом от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Данная концепция является общедоступным документом, с полным текстом можно ознакомиться на сайте ФНС России [3, с. 106].

В ходе предпроверочного анализа организаций и индивидуальных предпринимателей проводится:

- поиск информации об анализируемом объекте, в том числе осуществляемые виды деятельности, деловая репутация, сведения о начисленных и уплаченных налогах и сборах, иная информация об объекте;
- сбор и анализ сведений о результатах проведенных мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика;
- анализ показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, установление фактов наличия или отсутствия рисков нарушения налогового законодательства и проведение контрольных мероприятий в отношении налогоплательщика.

Предпроверочный анализ проводится с применением современных электронных ресурсов ФНС России, в том числе АИС «Налог-3», ПК «АСК НДС-2».

Автоматизированная информационная система (АИС) «Налог-3» представляет собой базу данных об основных сведениях о налогоплательщиках (адресе, видах деятельности и т.п.), собственности, данных налоговой и бухгалтерской отчетности. Кроме того, указанный ресурс позволяет инициировать контрольные мероприятия в отношении налогоплательщиков в электронном виде. Также применение АИС «Налог-3» производит расчет критериев рисков совершения налогоплательщиками

налоговых правонарушений в автоматизированном режиме, что позволяет налоговым органам проводить более детальный анализ деятельности анализируемых субъектов с целью установления наличия или отсутствия признаков необоснованного занижения сумм налогов к уплате.

ПК «АСК НДС-2» – это программный комплекс, позволяющий проводить сопоставление сумм НДС, отраженных в налоговых декларациях налогоплательщика, с суммами НДС, отраженными у его контрагентов. Применение данного ресурса позволяет налоговым органам оперативно выявлять и пресекать схемы формирования необоснованного принятия к вычету сумм НДС и устранять расхождения по цепочкам контрагентов.

Нельзя не сказать о ресурсах ФНС России, доступных к применению налогоплательщиками с целью минимизации своих налоговых рисков.

Наиболее востребованным среди налогоплательщиков ресурсом ФНС России является «Риски бизнеса: проверь себя и контрагента». Данный ресурс позволяет его пользователям узнать информацию о предполагаемом контрагенте и снизить риск заключения сделок с организациями, имеющими признаки фирм-«однодневок» или недобросовестных налогоплательщиков [5].

Также на официальном сайте ФНС России доступен к применению интерактивный сервис для самостоятельной оценки налоговых рисков «Налоговый калькулятор по расчету налоговой нагрузки». Применение данного ресурса предоставляет налогоплательщикам возможность оценить свои налоговые риски и вероятность проведения в их отношении выездной налоговой проверки [5].

Также популярными сервисами ФНС России являются «Узнай ИНН», «Проверка корректности заполнения счет-фактуры», «Прозрачный бизнес» [4, с. 96].

Все вышеуказанные ресурсы созданы для повышения прозрачности контрольно-надзорной деятельности налоговых органов.

Если по результатам предпроверочного анализа налоговым органом установлены факты нарушения налогового законодательства налогоплательщиком, в адрес анализируемого лица направляется письмо с отражением выявленных рисков нарушений налогового законодательства с целью добровольного уточнения налоговых обязательств. В случае отсутствия исчерпывающих пояснений или устранения факта налогового правонарушения решается вопрос о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, что также предполагает решение вопроса о назначении выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика [3, с. 107]. Таким образом, налоговый орган на стадии предпроверочного анализа проводит работу, направленную на побуждение налогоплательщиков к добровольному уточнению налоговых обязательств и формированию добросовестного поведения субъектов хозяйствования при исчислении и уплате налогов в дальнейшем.

Отметим, что внедрение риск-ориентированного подхода к планированию выездных налоговых проверок позволило повысить эффективность реализации форм налогового контроля (см. диаграмму 1).

Диаграмма 1. Динамика количества и эффективности выездных налоговых проверок в Республике Башкортостан



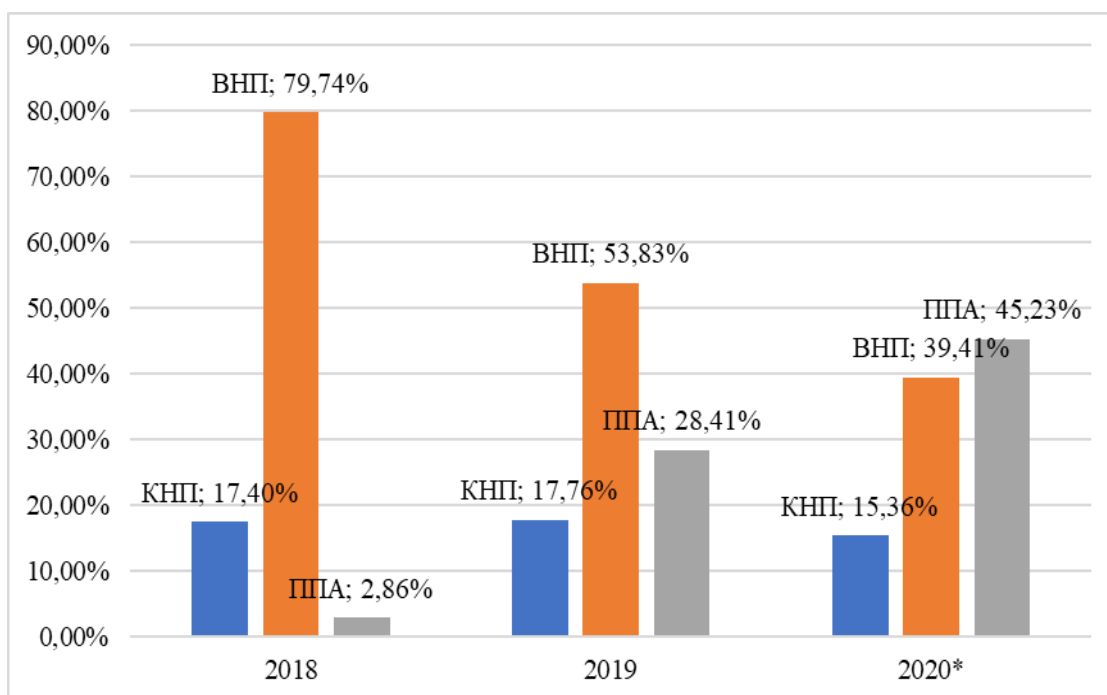
* – по состоянию на 01.12.2020

Диаграмма составлена автором по данным отчета о результатах контрольной работы УФНС России по Республике Башкортостан

Согласно представленной диаграмме, эффективность выездных налоговых проверок в 2020 году в сравнении с 2012 годом возросла в 4,4 раза. Указанный рост достигнут за счет повышения качества контрольно-надзорной деятельности ФНС России, в том числе за счет внедрения цифровых технологий, обеспечивающих хранение огромных объемов сведений и документов, касающихся деятельности налогоплательщиков, а также сведений о результатах контрольных мероприятий, проведенных в отношении конкретных юридических и физических лиц.

Эффективность проведения налоговыми органами контрольной работы вне рамок налоговых проверок имеет тенденцию к увеличению. За 2018-2020 годы суммы добровольного уточнения налогоплательщиками налоговых обязательств увеличилась на 42,37% (см. диаграмму 2).

Диаграмма 2. Динамика налоговых доначислений по результатам реализации форм налогового контроля за 2018-2020 гг., в процентах



* – по состоянию на 01.12.2020

Диаграмма составлена автором по данным УФНС России по Республике Башкортостан

При этом за 11 месяцев 2020 года суммы доначислений по результатам работы, направленной на побуждение юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и физических лиц к добровольному уточнению налоговых обязательств, превышают суммы доначислений по результатам выездных налоговых проверок на 5,82%.

Доля доначислений в рамках камеральных налоговых проверок в общей сумме доначислений по результатам реализации рассматриваемых форм налогового контроля составила в среднем 16,84% за 2018-2020 годы (см. диаграмму 2).

На диаграмме 2 наблюдается снижение показателей сумм, доначисленных в рамках выездных налоговых проверок, что связано с уменьшением количества выездных налоговых проверок, но не с понижением их эффективности. Как было указано ранее, в настоящее время сумма доначислений на 1 выездную налоговую проверку составляет в среднем 6,9 млн. рублей в Республике Башкортостан.

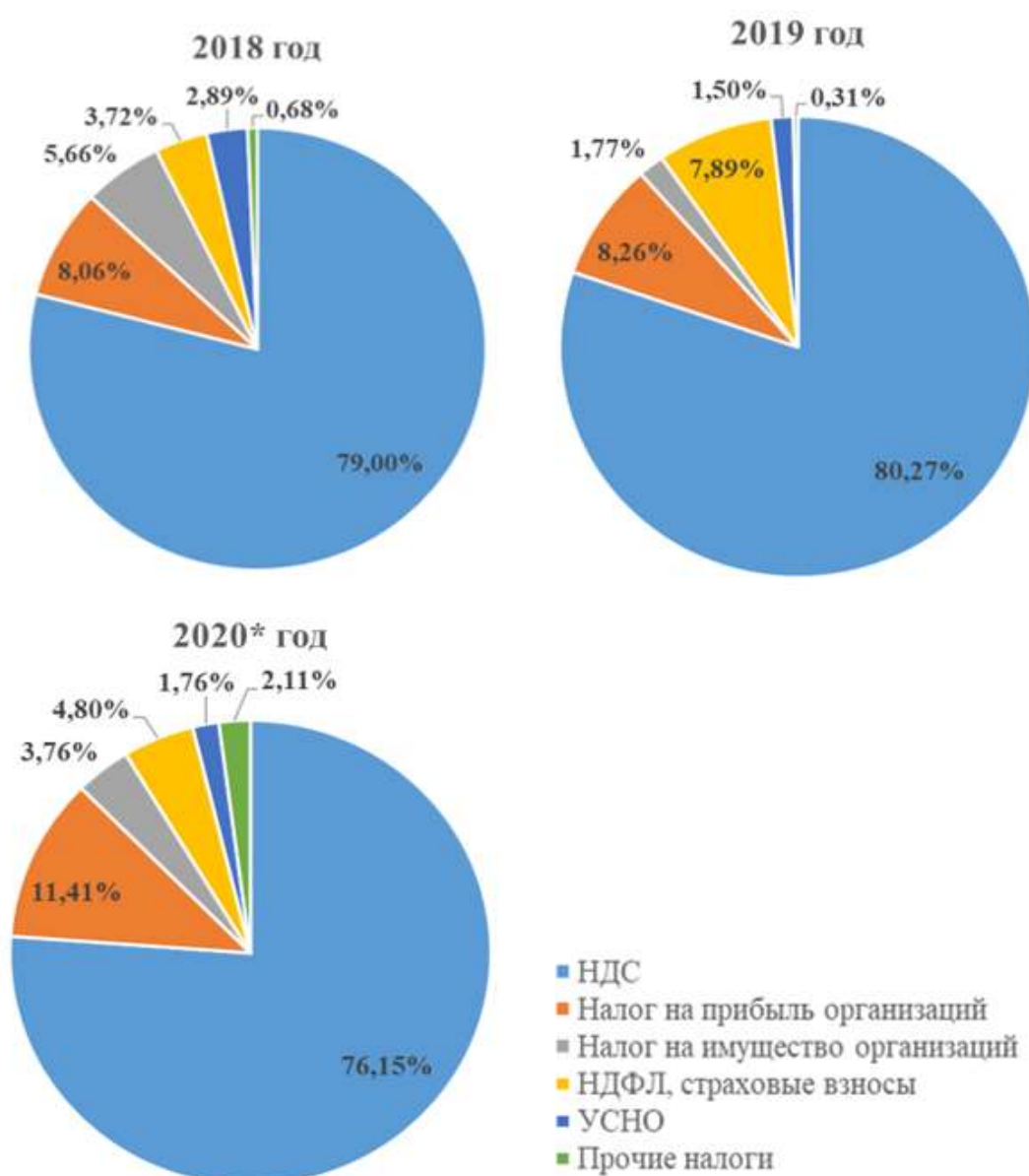
Таким образом, наблюдается тенденция к увеличению результативности контрольно-аналитической работы, проводимой вне рамок налоговых проверок. Контрольно-аналитическая работа налоговых органов направлена на обеспечение полноты исчисления и уплаты всех налогов и сборов, плательщиками которых являются хозяйствующие субъекты.

Согласно представленной диаграмме 3, наибольшую долю в структуре сумм налогов, уплаченных в ходе добровольного уточнения налоговых обязательств, составляет налог на добавленную стоимость (НДС). Одним из главных факторов обеспечения значительных поступлений НДС в сравнении с поступлениями по другим налогам и сборам по результатам контрольно-аналитической работы, является внедрение ПК «АСК НДС-2» в состав внутренних технологических ресурсов ФНС России.

С применением ПК «АСК НДС-2» налоговые органы оперативно устанавливают суммы расхождений между данными налоговых деклараций по

НДС от производителя товаров (работ, услуг) до их конечного потребителя, что способствует обеспечению полноты отражения налоговой базы по НДС в налоговой отчетности налогоплательщиков, устранению схем необоснованного формирования вычетов по НДС и, в конечном счете, обеспечению справедливых условий ведения бизнеса для всех субъектов хозяйствования.

Диаграмма 3. Структура сумм налогов, уплаченных в ходе добровольного уточнения налоговых обязательств в 2018-2020 гг., в процентах



* – по состоянию на 01.12.2020

Диаграмма составлена автором по данным УФНС России по Республике Башкортостан

В условиях цифровизации экономики происходит расширение возможностей ФНС России по внедрению новых форм налогового контроля, в частности, одним из важнейших нововведений является налоговый мониторинг.

Налоговый мониторинг – это современная форма налогового контроля, реализуемая на основании соглашения, заключенного между налоговым органом и налогоплательщиком на добровольной основе, о представлении всех документов (информации) или доступа к информационным системам организации с целью обеспечения правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов в режиме реального времени.

Налоговый мониторинг проводится в отношении крупнейших налогоплательщиков, отвечающих критериям, установленным НК РФ:

- сумма налогов (НДС, акцизов, налога на прибыль, НДСПИ), подлежащих уплате в бюджет за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, должна составлять не менее 300 млн. рублей;
- общая сумма доходов организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление о проведении налогового мониторинга, должна составлять не менее 3 млрд. рублей;
- совокупная стоимость активов должна составлять не менее 3 млрд рублей [1].

Период проведения налогового мониторинга составляет 1 календарный год. Срок проведения налогового мониторинга за календарный год начинается с 1 января года указанного периода и оканчивается 1 октября года, следующего за указанным периодом [1].

На территории Республики Башкортостан налоговый мониторинг не проводится, поскольку крупнейшие налогоплательщики, показатели деятельности которых отвечают описанным выше критериям, администрируются межрегиональными инспекциями ФНС России по

крупнейшим налогоплательщикам. На сегодняшний день налоговый мониторинг проводится в отношении 48 налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших, - это компании группы «Лукойл», «Газпром», «Роснефть», «СМП-Нефтегаз», «РЖД», «Аэрофлот», «Северсталь», «ИнтерРАО», «Юнилевер Русь», «Руссоль», банки «ВТБ», «Комацу СНГ», «Jaguar Land Rover», дочерняя компания «Google» в России, «Ростех», «МегаФон», «МТС», «Т2 Мобайл», телекомпания «НТВ», «Санкт-Петербург Телеком» и др. [6].

К преимуществам налогового мониторинга следует отнести минимизацию налоговых рисков, освобождение от камеральных и выездных налоговых проверок (за исключением отдельных случаев, предусмотренных законодательством о налогах и сборах), возможность оперативного согласования подходов к налогообложению с налоговым органом без судебных разбирательств.

Налоговый мониторинг применяется с 1 января 2016 года в качестве эксперимента, и ФНС России достигнуты определенные результаты на пути внедрения и развития данной формы налогового контроля. Так, за 2016-2018 года реализации налогового мониторинга составлено 30 мотивированных мнений, отражающих позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов. Совокупная сумма налогов по урегулированным позициям составила более 23 млрд. рублей [7].

В перспективе предполагается расширение возможностей применения налогового мониторинга для субъектов среднего бизнеса [6]. Так, Владимиром Владимировичем Путиным подписан федеральный закон от 29.12.2020 № 470-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах», положения которого направлены на совершенствование системы налогового мониторинга.

Согласно указанному закону, с 1 июля 2021 года подлежат корректировке критерии для перехода на налоговый мониторинг: планируется снижение показателей доходов и стоимости активов до 1 млрд. рублей, суммы уплаченных налогов с учетом НДС и страховых взносов до 100 млн. рублей.

Применение современных цифровых технологий позволяет ФНС России переходить на онлайн-взаимодействие с налогоплательщиками. В обозримом будущем при дальнейшем развитии цифровизации представляется возможным подключение налоговых органов к информационным системам организаций – представителей среднего и крупного бизнеса.

Для представителей малого бизнеса налоговый контроль будет обеспечен посредством онлайн-передачи данных с контрольно-кассовой техники, активное внедрение которой осуществляется с 1 января 2017 года. Предполагается формирование отчетности субъектов малого бизнеса в автоматизированном режиме, что призвано обеспечить ликвидацию схем вывода выручки предприятий и предпринимателей из легального оборота. Так, в обозримом будущем возможно создание новых форм налогового контроля, направленных на проверку полноты исчисления и уплаты налогов и сборов при электронном взаимодействии ФНС России и налогоплательщиков.

Вместе с тем применение технологий, обеспечивающих обмен и хранение в электронном виде документов и информации, касающихся деятельности хозяйствующих субъектов, влечет серьезные риски для налогоплательщиков и налоговых органов, в частности:

- риск утечки данных, утраты контроля за их использованием и вероятность их попадания к нежелательным лицам и возможности совершения с их помощью мошеннических действий;
- риск обработки неточных или неполных данных, а также риски уничтожения данных при их передаче в результате технологических сбоев;
- риск нарушения налоговой тайны и конфиденциальности информации, касающейся деятельности налогоплательщиков [4, с. 97].

Применение технологий, обеспечивающих оперативный обмен документами и их хранение, представляет собой новый уровень развития процессов реализации форм налогового контроля, и, с одной стороны, способствует повышению эффективности взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, а с другой стороны, создает качественно новые риски нарушения конституционных прав и свобод граждан.

Исходя из вышеизложенного, перед налоговыми органами стоят задачи по освоению процессов применения современных цифровых технологий и обеспечению защиты информации, касающейся деятельности налогоплательщиков и составляющей налоговую тайну.

Таким образом, применение цифровых технологий при реализации форм налогового контроля ФНС России приносит положительный эффект в виде повышения качества процессов выявления схем необоснованного уклонения от уплаты налогов и сборов, увеличения сумм добровольных уточнений налоговых обязательств хозяйствующих субъектов, повышении оперативности обмена информацией между налоговым органом и налогоплательщиками. Однако применение цифровых технологий при проведении контрольной работы налоговых органов требует грамотного использования новых ресурсов ФНС России и обеспечения надежной защиты баз данных от их несанкционированного использования на основе государственного регулирования применения современных технологий.

Использованные источники

1. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/;
2. Крохина Ю. А. Налоговое право – Москва: Издательство «Юрайт», 2020. – 464 с.
3. Борзилов С.Г. Основные принципы организации контрольной работы и налогового планирования, новые подходы к назначению налоговых проверок

// Материалы третьей научно-практической конференции – Уфа: РИК УГАТУ – 2019 – С. 106-109;

4. Кирова Е.А., Кожебаткина А.В. Модернизация налогового контроля в условиях цифровизации экономики // Вестник университета – 2020 – № 9 – С. 94-99;

5. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России / [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.ru/m02/about_fts/el_usl/ (дата обращения 15.12.2020);

6. Сайт РБК: «Крупнейшие российские компании присоединились к налоговому мониторингу» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.rbc.ru/economics/19/12/2018/5c1a40ab9a794792c6baec3d><https://www.rbc.ru/economics/19/12/2018/5c1a40ab9a794792c6baec3d> (дата обращения 17.12.2020);

7. Сайт «Клерк»: «Как «цифра» помогает ФНС собирать налоги» [Электронный ресурс]. URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/492803/> (дата обращения 17.12.2020).