

## **СЕКЦИЯ 2. ГОСУДАРСТВЕННЫЕ, КОРПОРАТИВНЫЕ И МУНИЦИПАЛЬНЫЕ ФИНАНСЫ**

### **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФОРМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

*Ю.Л. Аулов, П.А. Попов  
г. Белгород, Россия*

Налоговый контроль - важнейшее направление государственного финансового контроля, необходимость которого обусловлена значимостью налогов как источников доходов бюджетной системы Российской Федерации. Налоговый контроль имеет свои формы и методы, которые постоянно совершенствуются. В налоговое законодательство вносятся изменения, расширяющие как само понятие «формы налогового контроля», так и их содержание. В частности, в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) сейчас нет четкого разграничения этих важных понятий, и судебная практика показывает, что отсутствие понятных критериев разграничения форм и методов налогового контроля вызывает спорные вопросы [5].

Например, в п.1 ст. 82 НК РФ осмотр помещений, используемых для извлечения дохода, называется формой налогового контроля. Однако нормы ст. ст. 91 и 92 НК РФ, устанавливающие соответствующие полномочия налоговых органов, определенно говорят о том, что осмотр помещений налогоплательщика и доступ на его территорию возможны только в связи с проведением в отношении этого субъекта выездной налоговой проверки. Поэтому, в рамках действующего законодательства, осмотр помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, не может являться самостоятельной формой налогового контроля и должен осуществляться отдельно от налоговой проверки [8].

Перечень форм налогового контроля в налоговом законодательстве является открытым, поэтому можно сделать вывод, что и перечень условий привлечения субъекта налога к налоговой ответственности также может быть открытым, в результате налоговые органы не всегда используют в своей деятельности только те процедуры налогового контроля, которые предусмотрены НК РФ. Кроме того, сегодня и в теории, и на практике допускается смешение форм, методов и видов налогового контроля. В результате возникают спорные вопросы, связанные с привлечением налогоплательщиков к налоговой ответственности, в частности, в связи с получением необоснованной налоговой выгоды.

Основная цель налогового контроля - проверка правильность исчисления и уплаты налогов субъектами налогообложения, однако, зачастую такая проверка заканчивается обвинением субъекта

налогообложения в получении, так называемой «необоснованной налоговой выгоды», что приводит к доначисленным налогам, пеням, штрафам.

Поэтому назрело кардинальное изменение подхода к сбору доказательств факта получения налоговой выгоды, так как налоговые органы формально подходили к этому процессу и не углублялись в выяснение обстоятельств, связанных с участием налогоплательщика в тех или иных налоговых схемах. И если нет никаких доказательств взаимозависимости налогоплательщика с недобросовестными контрагентами, инспекторы должны выяснять, насколько именно его действия добросовестны. Поэтому налоговые органы официально признали, что во главу угла нужно ставить именно реальность осуществленной сделки. То есть даже если лица, подписи которых стоят на документах, от них отрешиваются или свидетели что-то там наговорили лишнее, это еще, как говорится, не приговор [4].

Очень важно и то, что наконец-то в НК РФ четко установлены критерии обоснованной выгоды налогоплательщика (поправки внесены Федеральным законом от 18.07.2017 № 163-ФЗ). Определено, что уменьшение налоговой базы или суммы налога правомерно согласно при следующих условиях:

- лицо не искажило в учете или отчетности информацию об объектах налогообложения;

- сделка не преследовала целей неуплаты налога, а также его зачета или возврата;

- лицо, которому передано обязательство по сделке, исполнило его.

При соблюдении этих условий налоговую выгоду можно признать обоснованной, даже если контрагент нарушил налоговое законодательство или мог совершить другую законную сделку с таким же экономическим результатом. Причем эти обстоятельства нельзя рассматривать как самостоятельное основание для признания налоговой выгоды необоснованной.

Развитием современных форм налогового контроля можно считать такие их виды как налоговый мониторинг, автоматизированная система камерального налогового контроля и предварительный налоговый контроль.

Налоговый мониторинг – это способ такого информационного взаимодействия, при котором субъект налогообложения предоставляет налоговому органу доступ к показателям бухгалтерского и налогового учета в режиме реального времени, что освобождает его от проведения налоговых проверок, но сохраняет налоговому органу возможность проверки полноты и своевременности исчисления и уплаты налогов и сборов. Внедрение налогового мониторинга призвано способствовать сокращению затрат на организацию и проведение налоговых проверок, поскольку введение данной формы налогового контроля не потребует дополнительных материальных затрат, так как ФНС России сможет перераспределять трудовые ресурсы и проводить организационные мероприятия в рамках штатной численности.

Налоговый мониторинг как форма налогового контроля должен снизить конфликтность между участниками налоговых отношений и

повысить эффективность взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Значение налогового мониторинга как формы налогового контроля заключается в следующем:

- формируется оптимальная модель института предварительного налогового разъяснения, основанием которого является проведенный анализ;
- повышается прозрачность применения норм налогового законодательства;
- существенно улучшается восприятие инвесторами делового климата;
- повышается прогнозируемость налоговых платежей;
- своевременно выявляются пробелы в налоговом законодательстве;
- сокращаются затраты на проведение налоговых проверок и судебных издержек в связи с уменьшением числа налоговых споров;
- обеспечивается повышение уровня правовой культуры налогоплательщиков.

Налоговый контроль в форме налогового мониторинга осуществляется по всем налогам и сборам, уплачиваемых организацией-налогоплательщиком, представившим заявление о проведении налогового мониторинга. Проведение налогового мониторинга является добровольным. Налоговый мониторинг проводится налоговым органом на основании решения, которое принимается по результатам рассмотрения заявления налогоплательщика и представленной вместе с ним информации.

Организация-налогоплательщик вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о проведении налогового мониторинга только при одновременном соблюдении следующих условий:

- совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль и НДС/ПИ, подлежащих уплате в бюджет за календарный год, без учета налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, составляет не менее 300 млн. руб.;
- суммарный объем доходов по данным годовой бухгалтерской отчетности организации за календарный год, предшествующий году, в котором представляется заявление, составляет не менее 3 млрд. руб.;
- совокупная стоимость активов по данным бухгалтерской отчетности организации на 31 декабря календарного года, предшествующего году, в котором представляется заявление, составляет не менее 3 млрд. руб.

Налоговый мониторинг, как правило, проводится на федеральном уровне - межрегиональными инспекциями ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Мотивированное мнение налогового органа определяет позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и иных платежей, администрируемых налоговыми органами.

Преимущество налогового мониторинга в том, что участники налогового мониторинга могут обсуждать планируемые сделки с налоговыми органами. В частности, субъекту предоставлено право, направить в

налоговый орган запрос о предоставлении мотивированного мнения, не только по совершенным, но и по планируемым операциям.

Такое мнение является обязательным для исполнения на время проведения налогового мониторинга и для налогоплательщика и для налогового органа. Указанный механизм позволяет субъектам налогообложения обсуждать с налоговыми органами последствия будущих сделок и минимизировать свои налоговые риски.

Прекращается налоговый мониторинг тогда, когда данная форма налогового контроля теряет свою эффективность как инструмент налогового администрирования. В частности, мониторинг прекращается досрочно в следующих случаях:

- выявления налоговым органом фактов предоставления налогоплательщиком недостоверной информации в процессе проведения налогового мониторинга;

- неисполнения налогоплательщиком регламента информационного взаимодействия, что стало препятствием для проведения налогового мониторинга;

- систематического (два раза и более) непредставления налоговому органу в процессе проведения налогового мониторинга документов и пояснений.

В целом налоговый мониторинг является достаточно эффективным средством налогового контроля, поскольку сами налоговые органы затрачивают достаточно много времени на контроль в режиме реального времени как за текущими, так и за предстоящими хозяйственными операциями [3].

В настоящее время совершенствование налогового контроля происходит на фоне бурного роста информационных технологий и повышения скорости передачи данных. Поэтому новой формой налогового контроля можно признать применение налоговыми органами автоматизированных систем контроля.

В настоящее время налоговые органы применяют для повышения эффективности камерального налогового контроля автоматизированную систему контроля (АСК) «НДС», которая помогает определить уровень налогового риска для каждого субъекта налогообложения и усилить внимание организациям с максимальным риском совершения налоговых правонарушений.

В системе управления рисками насчитывается 64 критерия: общий, регистрационных данных, налоговой истории организации и другие. Внедрение системы АСК уже позволило уменьшить число налогоплательщиков, неправомерно пытавшихся возместить НДС из бюджета, в 3 раза.

С внедрением АСК «НДС-2» для налоговых органов стало доступным проведение мероприятий налогового контроля сразу после получения налоговой декларации, учитывая сведения из книг продаж и покупок в

электронном виде, что оптимизирует процесс проведения камеральной проверки.

Использование аналитических инструментов программы АСК позволяет определить субъектов, представляющих декларации с нулевыми показателями, которые не участвуют в формировании налоговой базы.

В ходе анализа контрагентов формируется «дерево связей» и определяются «технические» организации, а также выгодоприобретатели «налоговых разрывов».

АСК «НДС-2» сортирует декларации налогоплательщиков по трем категориям и зонам. В красную зону входят организации с признаками фирм-«однодневок», у которых, как правило, нет штата работников, ресурсов, они не уплачивают налоги или перечисляют минимальные их суммы. Зеленым цветом отмечают организации, которые ведут реальную деятельность, платят НДС, у них есть активы, персонал, устраняют налоговые разрывы. В желтую группу входят все остальные организации, у которых обнаружены ошибки в реквизитах счетов-фактур, в кодах, которые заявляют вычет по контрагенту, не показывающему реализацию.

В ходе проверки декларации почти невозможно выявить схемы уклонения от налогообложения, поэтому число результативных камеральных проверок по НДС в целом по России растет невысокими темпами. Но при этом увеличиваются поступления налога на прибыль организаций, так как налогоплательщики, корректируя свои обязательства по НДС, одновременно уточняют их по налогу на прибыль организаций.

Инспекторы при камеральной налоговой проверке строят связи, отслеживают цепочки и определяют выгодоприобретателя.

У «желтых» организаций риск включения в план выездных проверок наибольший. К этой группе налогоплательщиков, как правило, принадлежит крупный бизнес, налоговым инспекторам есть, что взыскать с них после проверки. Риск включения «зеленых» организаций в план выездных налоговых проверок существенно ниже, поскольку речь здесь идет о небольших организациях, которым не доначислишь миллионы. Разрывов у таких организаций с непосредственными контрагентами нет, а доказать применение первыми многозвенной схемы сложно.

«Красным» налогоплательщикам налоговые инспекторы стараются не назначать выездные налоговые проверки, однако есть исключения, когда инспекторы пытаются доначислить НДС по налоговым разрывам. В суде инспекторы ссылаются при этом на данные АСК «НДС-2», которые показывают, что поставщик не отразил сделку в отчетности.

При этом налоговый орган должен доказать, что операции нереальны, запросить у всех участников цепочки документы и пояснения, сопоставить данные всех звеньев.

Применение АСК «НДС-2» позволило почти в десять раз снизить количество заявлений на возмещение НДС высокорисковыми налогоплательщиками.

В настоящее время планируется ввод АСК «НДС-3», используя которую, налоговые органы смогут сравнить вычеты НДС не только с начисленными суммами, но и с банковскими платежами.

Новая АСК предполагает, что банки будут присылать только электронные выписки, которые автоматически загружаются в базу. Программа будет сопоставлять данные деклараций и выписки по счетам в целях выявления неоплаченных сделок. При этом будет не важно, отражает продавец реализацию в отчетности или нет.

В дальнейшем важно разработать такой регламент проверки контрагентов, который указывал бы на опасные характеристики «ненадежных» контрагентов, с которыми нежелательно заключать договоры. Признаками ненадежности или сомнительности клиентов могут быть такие факторы как отсутствие рекламы о налогоплательщике, нереальные условия, прописанные в договоре, участие в судах по сделкам, слишком низкая цена сделки; недостаток основных средств, частые переезды по разным адресам; малочисленность или недостаток персонала [7].

Еще одной новой формой налогового контроля является предложение о введении института предварительного контроля.

Например, в Швеции аналогичная форма контроля «фискальный рескрипт» заключается в выдаче специальной налогово-правовой комиссией предварительного заключения (forhandsbesked) о налоговых последствиях определенной сделки. Такое заключение может быть запрошено как субъектом налогообложения, так и налоговым органом, оно обязательно для налоговых органов и применяется при условии, что такой субъект сам желает этого.

По мнению налоговых органов, эта форма контроля позволяет значительно снижать налоговые риски, играет важную роль в стимулировании деловой активности за счет повышения определенности и стабильности правового регулирования налоговых отношений, а также предоставляет субъекту налогообложения гарантию взаимодействия с налоговым органом, поскольку полнота и достоверность предоставленной им информации освободит его от риска применения налоговых санкций.

Введение данной формы позволит налоговым органам осуществлять предварительный налоговый контроль деятельности субъекта налогообложения и сократить временные затраты при проведении последующих проверок, а также сможет помочь в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Как будет реализована такая форма налогового контроля в России, еще не ясно, но определенно необходимо законодательно предусмотреть подробную процедуру, включая сроки, порядок исполнения разъяснений налоговых органов и др., чтобы механизм предварительного налогового контроля принес свои благотворные плоды.

В настоящий момент подобной деятельностью занимаются специализированные компании в форме налогового анализа, по результатам которого налогоплательщику предоставляется заключение о полноте и

достоверности исчисления и уплаты налогов в бюджет, о возможных предложениях по оптимизации налоговых последствий. Налоговый анализ проводится не только по результатам всей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, но может быть проведен по конкретной сделке или сделкам с определенным контрагентом.

Таким образом, можно с разных позиций толковать существующие показатели деятельности налоговых органов, а также вводимые меры совершенствования налогового администрирования, однако нельзя не заметить складывающуюся тенденцию снижения судебных споров и переход к урегулированию налоговых конфликтов на досудебном уровне. В такой ситуации, когда налоговые органы устанавливают факт налогового правонарушения, а не доказывают его, есть риск злоупотребления правом.

Налогоплательщик должен всегда находиться в состоянии «налоговой готовности» и вести свою финансовую деятельность не только с учетом норм налогового законодательства, но также учитывать позицию судебно-арбитражной практики по налоговым спорам, письма и разъяснения органов государственной власти и налоговую политику государства [2].

В целом, для улучшения действенности механизма налогового контроля необходимо продолжить совершенствование российского налогового законодательства в направлении уточнения и развития форм и процедур осуществления налогового контроля.

#### **Список литературы:**

1. Галиева А.А. Особенности и преимущества налогового мониторинга как формы налогового контроля // Юридические науки: проблемы и перспективы: материалы IV междунар. науч. конф. (г. Казань, май 2016 г.). – Казань: Бук, 2016. – С. 115-117.

2. Горкина Т. Новые способы налогового контроля государства. К чему готовиться налогоплательщикам // Финансовая газета. – 2017. – №6.

3. Дубовик И.И. Налоговый мониторинг как вариант контроля крупных компаний // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №5.

4. Ковалев Д. Налоговый контроль, или никаких «формальностей» // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». – 2017. – №25.

5. Мигачева Е.В. Совершенствование налогового контроля в Российской Федерации // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2017. – №7. – С.52-53.

6. Подкопаев М.В. Новый порядок расчета контролируемой задолженности // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2016. – №4.

7. Смирнова Е.Е. Налоговый контроль в цифровой экономике // Финансы. – 2017. – №11.

8. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. №57.