

Добрякова Ирина Сергеевна,
магистрант 2 курса Финансового университета при Правительстве РФ
Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования
электронная почта: rina-2214@mail.ru
Научный руководитель: Родионова О.А.
д.э.н., проф. ФУ при Правительстве РФ
г. Москва, РФ

**Автоматизация системы налогового контроля по НДС: оценка
результатов**

Automation of the tax control system for VAT: the assessment of results

Аннотация

Современные инструменты налогового администрирования и контроля призваны повысить эффективность работы налоговых органов наряду с повышением совокупных налоговых поступлений в бюджет. Автоматизированные системы контроля, в том числе по НДС, снижают затраты на проведение контрольных мероприятий государственными органами, сокращают объёмы нелегальных операций и упрощают взаимодействие между всеми субъектами налогового администрирования. В статье описывается нынешний процесс контроля над платежами по НДС. Автором проведена оценка результативности его автоматизации.

Ключевые слова:

НДС, АСК НДС, автоматизированная система контроля, налоговое администрирование и контроль в России.

Annotation

The modern instruments of tax administration and control improve the efficiency of the tax authorities, increase total tax revenues to the budget. Automated control systems, including VAT, reduce the costs of conducting control activities, reduce the volume of illegal transactions and simplify the interaction between all parties of tax administration. The article describes the current process of control over VAT payments. The author has assessed the effectiveness of its automation.

Keywords:

VAT, automated control system, tax administration and control in Russia.

Российская система налогового администрирования становится всё более и более автоматизированной, сводя до минимума влияние человеческого фактора на результативность налогового контроля. В настоящее время такая система, по-прежнему использующая риск-ориентированный подход, может отслеживать не только банковские и другие информационные потоки, но и движение реальных товаров, что многократно повысило эффективность работы сотрудников налоговых органов, при одновременном снижении объема обрабатываемых документов.

Вся система налогового контроля боролась с теневыми процессами в российской экономике на протяжении всего времени её существования в РФ. Она видоизменялась, модернизировалась и совершенствовалась, преобразовываясь в разные государственные структуры, ставящие перед собой определённые задачи по пополнению бюджетов всех уровней. В связи с эволюцией самой модели налогового администрирования в РФ: Федеральная налоговая служба Российской Федерации (ФНС России) пришла на смену Федеральной службе налоговой полиции Российской Федерации (ФСНП России), а развитие информационных технологий сделали большинство процесс администрирования и контроля автоматизированными.

Нововведения коснулись камеральных, выездных и контрольно-аналитических отделов налоговых инспекций, всех вышестоящих органов налоговой службы, непосредственных налогоплательщиках по расчётам и уплате налогов и сборов, организацией ведения самого бизнеса. Одним из них стала программа автоматизированной системы контроля по НДС (АСК НДС), отслеживающая уплату НДС по всем цепочкам контрагентов с момента старта продаж до конечного потребителя.

Роль НДС во вновь созданной автоматизации налогового контроля особая. На сегодняшний момент это единственный налог, полностью переведенный в электронный формат. Автоматизированная система контроля по уплате НДС третьего поколения (АСК НДС-3) уже сегодня внедряется в

практику российского налогового администрирования, став правопреемницей первого и второго поколения АСК НДС. При этом основными рисками по НДС так и остаются высокая доля налоговых вычетов (свыше 89%), отражение не всех операций налогоплательщиком, привлечение субподрядчиков для работ, которые компания может выполнить самостоятельно, однако механизм контроля поменялся за последние годы до неузнаваемости.

Впервые АСК НДС позволила в 2014 году лишь делать предположения об осуществлении схемы по уходу от уплаты налогов, оценив уровень рискованности операций компании. Информация об уплате налога его контрагентами оставалась сложно обрабатываемой: инспекторам приходилось делать запросы в инспекцию, где состоял на учёте определённый контрагент компании. Система также позволила проверять законность возмещения по НДС, но речь не шла о тотальной оценке всех налоговых вычетов компании.

Следующим шагом стало введение АСК НДС-2 в 2015 году. Налогоплательщика обязали включать в декларацию сведения из книги покупок и продаж. Таким образом, при помощи программы стало возможным не только отслеживать разрывы НДС, но и в принципе видеть всё обналичивание денежных средств. При обнаружении расхождений программа требует от налогоплательщика пояснений или уточненных деклараций. Ранее выявить такие моменты могла только углубленная проверка.

Операции, будучи популярными, например, перепродажа товаров по завышенным ценам через фирмы-однодневки с дальнейшим экспортом, останутся в прошлом. Помимо этого система коснулась и проблем контроля в сфере оплаты труда работников, в том числе оплаты в конвертах и найма нелегальной силы.

Система третьего поколения АСК НДС-3 откроет доступ не только к расчётным счетам компаний, но и информацию о банковских счетах физических лиц. Все цепочки движения денег и уплаты НДС, будут выстраиваться автоматически. Сотрудникам налоговых органов останется лишь проанализировать результаты, выданные программой.

Полная информация о финансовом состоянии лиц это лишь один аспект. Помимо этого с 2018 года в ведении налоговиков передается база ЗАГС, что облегчит поиск взаимозависимости. Обработка же всей информации на предмет несоответствия исчисленных и вычитаемых сумм производится в специально созданном для этих целей структурном подразделении ФНС России - Межрегиональной инспекции ФНС по камеральному контролю. После этого результаты данной работы передаются непосредственно территориальным инспекциям.¹

Вместе с тем налоговые органы идут навстречу бизнесу, что стало возможным с применением современных методов налогового контроля. Срок возврата НДС сокращён до 2 месяцев благодаря сокращению процесса самой обработки входящей информации при условии низкого или среднего уровня налогового риска компании.² Автоматизация затронула и контроль трансграничных операций:

- экспортерам товаров предлагается дать право представлять таможенные декларации и транспортные документы без отметки таможенных органов о выбытии товара;

- экспортерам товаров в страны ЕАЭС предлагается разрешить вместо транспортных (товаросопроводительных) документов представлять одновременно с декларацией только реестр заявлений о ввозе товаров и уплате косвенных налогов в электронном виде;

¹ Приказ Минфина России от 17.07.2014 N 61н "Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы"

² Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ММВ-20-15/112@ "Об ускоренном возмещении НДС добросовестным налогоплательщикам"

▪ для организаций, оказывающих услуги перевозки, экспедиторские услуги и услуги по предоставлению в пользование вагонов при международных железнодорожных перевозках предлагается для подтверждения нулевой ставки НДС предоставить возможность использовать электронные железнодорожные накладные.

На сегодняшний момент представляется очевидным невозможность замены высококвалифицированного человеческого труда сотрудников государственных органов: вхождение какой-либо компании в цепочку фирм, связанной налоговой схемой, не делает компанию априори виновной: по-прежнему получение необоснованной налоговой выгоды, как и сговор участников, необходимо будет доказать в суде, что прямо вытекает из Постановления Пленума ВАС РФ № 53.

Суды по-прежнему руководствуются определёнными в документе обстоятельствами, которые сами по себе не могут служить основанием для признания налоговой выгоды необоснованной. К ним относятся: недавнее создание организации, неритмичный или разовый характер операций, повторное нарушение законодательства, территориальная привязка осуществления операций, проведение расчётов через один и тот же банк, использование посредников или взаимозависимость участников сделок.

При этом самим налогоплательщикам также следует руководствоваться данным документом и не злоупотреблять российским законодательством. Ведь положения, приведённые в Постановления и доказанные представителями налоговых органов, служат, неоспоримым подтверждением получения необоснованной налоговой выгоды. Ими являются нереальность осуществления операций в силу недостаточности производственных мощностей, персонала, складских помещений или транспортных средств, временного интервала или территориального местонахождения.

Но если об этих пунктах известно уже давно, то новые разъяснения ФНС России о наличии умысла заслуживают особого внимания. В приложениях к

документу также приведены методические рекомендации об исследовании и доказывании факта вины налогоплательщика, а также перечень вопросов, подлежащий обязательному выявлению. К обстоятельствам, прямо указывающим на осознанность совершения противоправных действий, относятся:

- согласованность действий группы лиц (в том числе и юридических), нацеленная на минимизацию налоговых обязательств и обналичивание денежных средств, доказанная фиктивность конкретных хозяйственных операций компании;

- доказанные факты подконтрольности фирмы-однодневки, в том числе выполнение ряда функций, операций, действий якобы силами и средствами фирмы-однодневки с использованием техники, средств, рабочей силы, имущества проверяемого налогоплательщика, в том числе использование материально-технических средств, сотрудников бухгалтерии, средств связи, договоров с провайдерами, IP-адресов и т.д.;

- факты имитации налогоплательщиками хозяйственных связей с фирмами-однодневками;

- сложный и запутанный, продолжающийся во времени, повторяющийся характер действий налогоплательщика в рамках налоговой схемы, исключающий их совершение в рамках обычной деятельности или по неосторожности;

- прямые улики противоправной деятельности: например, наличие "черной бухгалтерии", обнаружение печатей и документации фирм-однодневок на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика, факты обналичивания денежных средств вместе с установленными фактами

их расходования на нужды налогоплательщика-организации, ее должностных лиц и учредителей (участников).³

Согласно изменениям российского налогового законодательства с 19 августа 2017 года, дополненное статьёй 54.1 НК РФ, налогоплательщиком не допускается ведение агрессивной оптимизации путём использования фирм-однодневок, что получило норму в самом законодательстве. При этом компания вправе учитывать любые налоговые расходы и вычеты, только при одновременном выполнении двух условий:

- основной целью совершения сделки не являются уход от уплаты налога и (или) зачет (возврат) суммы налога;

- обязательство по сделке исполнено лицом, являющимся стороной договора, которому было вверено это обязательство.

Также АСК НДС-3 увяжет все транзакции компаний с конечным потреблением товаров и услуг посредством обработки данных с кассовых аппаратов.

Началом регулирования кассовых операций послужил ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа", где были обозначены сферы и правила применения контрольно-кассовой техники.⁴ С 15 июля 2016 года вступил в силу новый закон, вносящий изменения в прежний нормативно-правовой акт.⁵ Он предусматривает следующие положения:

³ Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ "О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)"

⁴ Федеральный закон от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа"

⁵ Федеральный закон от 03.07.2016 N 290-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" и отдельные законодательные акты Российской Федерации"

- передачу информации о расчетах через операторов фискальных данных в ФНС России;

- возможность осуществления всех регистрационных действий с ККТ и иного юридически значимого документооборота по вопросам применения ККТ через личный кабинет на сайте ФНС России;

- изготовление кассовых чеков и бланков строгой отчетности исключительно кассовыми аппаратами с возможностью их направления в электронной форме на абонентский номер или электронную почту покупателя. Бланк строгой отчетности приравнен к кассовому чеку;

- применение кассовых аппаратов при оказании услуг, а также плательщиками единого налога на вмененный доход и патента;

- применение фискального накопителя (аналог электронной контрольной ленты защищенной) с возможностью его самостоятельной замены 1 раз в 3 года плательщиками ЕНВД и патента, а также сферы услуг. Предельные сроки применения фискального накопителя законом не ограничены;

- техническое обслуживание не обязательно для регистрации кассового аппарата в ФНС России;

- экспертиза произведенных кассовых аппаратов и технических средств операторов фискальных данных;

- учет ФНС России всех произведенных кассовых аппаратов и фискальных накопителей в форме реестров;

- возможность применения ККТ в автономном режиме при определенных условиях;

- новые формы контрольных мероприятий, возможность запроса в банках информации по счетам в ходе оперативных проверок;

- плавный и поэтапный переход к новому порядку применения ККТ.

С 1 июля 2017 года старый порядок прекратил свое существование. Исключением стали лишь предприятия сферы услуг, владельцы торговых автоматов, а также лица, применяющие патент и ЕНВД, то есть малый

бизнес, который не был обязан применять ККТ. Для них переход на онлайн-кассы станет обязательным с 1 июля 2018 года.

Помимо этого рассматриваются предложения ФНС России по дальнейшему развитию взаимодействия с налогоплательщиками. Так в 2017 году налоговыми органами был предложен, перечень рисков для публикации в личном кабинете налогоплательщика юридического лица, в том числе:

- риск наложения штрафных санкций;
- риск приостановления операций по счетам;
- риск отказа в применении вычетов по НДС;
- риск отказа в возмещении НДС из бюджета;
- риск отказа в применении льготы по налогам (сборам, страховым взносам);
- риск доначисления налогов (сборов, страховых взносов);
- риск неполноты отражения доходов для целей налогообложения;
- риск необоснованного отражения расходов для целей налогообложения;
- риск участия в схеме уклонения от налогообложения;
- риск получения необоснованной налоговой выгоды;
- риск недолжной осмотрительности;
- риск отбора для проведения мероприятий налогового контроля.⁶

Тем самым система налогового администрирования в России пытается соответствовать заявленной сервисной модели с элементами доверительной модели, такими как налоговый мониторинг. Однако неоспоримой целью всех новшеств и нововведений в работе налоговых органов является пополнение бюджета. Автором представляется возможным оценить эффективность внедрения автоматизированной системы по НДС.

⁶ Письмо ФНС России от 14.08.2017 N ЕД-4-15/16007 "О направлении предложений по вопросам публикации информации о рисках в личном кабинете налогоплательщика"

Данный налог является одним из системообразующих в РФ. По данным за 2016 доля НДС в поступлениях, администрируемых ФНС России, равняется 18,3% от консолидированного бюджета РФ, уступая НДФЛ, НДС и налогу на прибыль организаций. Их доли составляют 20,8%; 20,2% и 19,1% соответственно. Таким образом, уровень собираемости данного налога весьма значим для пополнения российской казны (Рис 1).

По сравнению с поступлениями основных налогов в России, НДС показывает самый высокий темп прироста, однако по сравнению с другими макроэкономическими показателями высокая результативность ввода АСК НДС представляется спорной.

Относительно темпа инфляции темп прироста НДС в 2015 году был ниже на 0,7%, а в 2016 году превзошёл его лишь на 3,1%. Но при этом стоит отметить влияние тяжёлых экономических условий, связанных с падением уровня ВВП. Падение цен на энергоресурсы, обострение геополитической обстановки и прочие социально-экономические факторы привели к отрицательным темпам прироста реального ВВП и тем самым уменьшили ресурсную базу налогового администрирования (Рис 2).

По данным ФНС России за время использования АСК НДС доля сомнительных операций снизилась с 8% до 1% от всего оборота, количество фирм однодневок сократилось в 2 раза. В 2017 году самостоятельно представлены налогоплательщиками в государственные органы 90 тысяч уточнённых налоговых деклараций к уплате на 69 млрд. руб.

По оценке Службы благодаря системе АСК НДС за 10 месяцев 2017 года дополнительно в бюджет поступило около 55 млрд. рублей НДС, что составляет около 2% от всех поступлений внутреннего НДС в 2016 году. Еще 6,7 млрд. рублей НДС поступило от иностранных интернет-компаний.

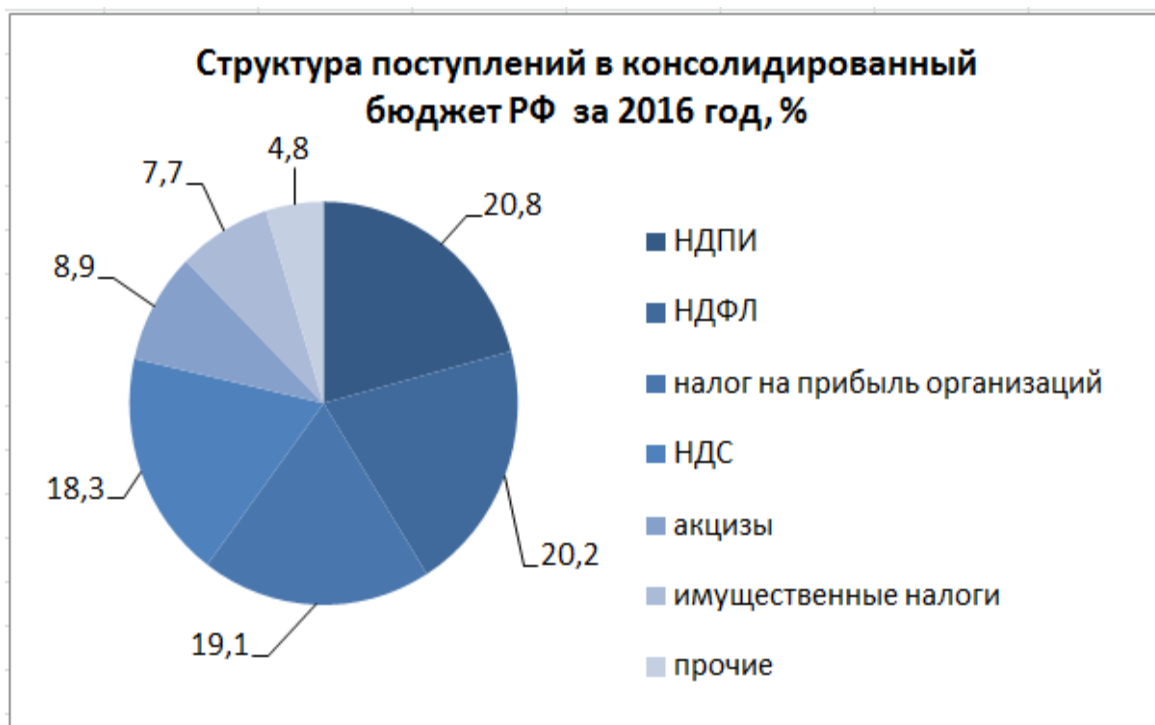


Рисунок 1. Структура поступлений в консолидированный бюджет РФ за 2016 год, %

Источник: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>

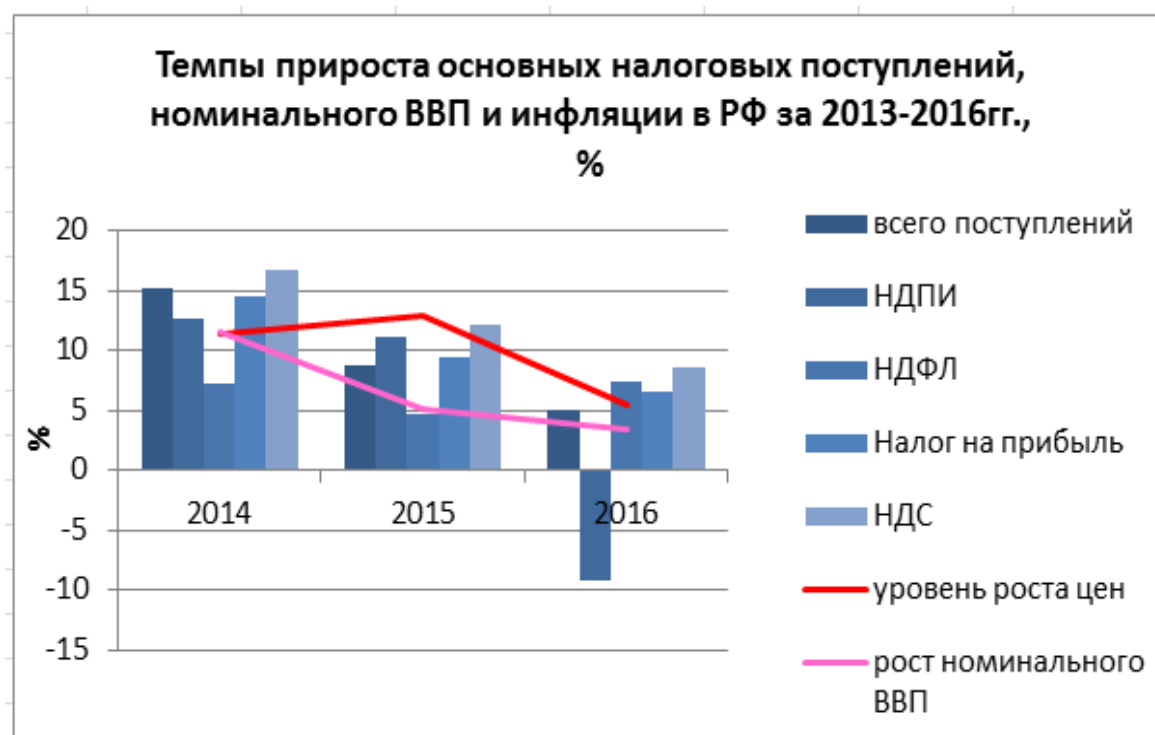


Рисунок 2. Темпы прироста основных налоговых поступлений, номинального ВВП и инфляции в РФ за 2013-2016гг., %

Источник: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>

http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/accounts/#

Согласно отчёту ФНС России по итогам деятельности за I полугодие 2017 года поступления налога на добавленную стоимость в федеральный бюджет увеличилось по сравнению с аналогичным периодом 2016 года на 17,1%.

При этом суммарный прирост поступлений по НДС обусловлен экономическими причинами приблизительно на 65%. Свой вклад вносят опережающие темпы роста исчисленной суммы над темпом налоговых вычетов в связи с ростом номинального ВВП. Также этому способствует снижение доли налоговых вычетов с 92,91% до 92,07%, рост полученных авансов на выполнение государственных контрактов от Министерства обороны Российской Федерации и прочие факторы.

Таким образом, за счёт повышения качества налогового администрирования бюджет пополнился на 80 млрд. рублей. Эффективность налогового администрирования растёт, в том числе за счёт автоматизации системы налогового контроля, но его значимость и результативность, по мнению автора, сильно преувеличена.

Запуск новой системы контроля однозначно требует адаптации всего бизнеса, что, безусловно, поспособствует выходу из «тени» многих недобросовестных налогоплательщиков. Но, к сожалению, человеческий фактор останется и при дальнейшей автоматизации налогового контроля, что в ряде случаев обернётся лишь удорожанием проведения незаконной оптимизации. Проблем в данном случае до сих пор просто решаются на местах с представителями различных структур. Тем не менее, эффект от внедрения автоматизированной системы по НДС есть и мы смогли оценить его уже сегодня.

Список литературы

1. Федеральный закон от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием электронных средств платежа"
2. Федеральный закон от 03.07.2016 N 290-ФЗ "О внесении изменений в Федеральный закон "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт" и отдельные законодательные акты Российской Федерации"
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"
4. Приказ Минфина России от 17.07.2014 N 61н "Об утверждении Типовых положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы"
5. Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ММВ-20-15/112@ "Об ускоренном возмещении НДС добросовестным налогоплательщикам"
6. Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ "О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)"
7. Письмо ФНС России от 14.08.2017 N ЕД-4-15/16007 "О направлении предложений по вопросам публикации информации о рисках в личном кабинете налогоплательщика"
8. Устойчивое развитие налоговой системы Российской Федерации в условиях глобальных изменений: Монография / под общ. ред. д.э.н., проф. Л.И. Гончаренко. - М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К°", 2017. - 582 с.
9. Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. Современное состояние налогового администрирования по налогу на добавленную стоимость в России // Проблемы анализа риска. 2017. Т. 14. № 4. С. 6-13.
10. [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <https://www.nalog.ru/>
11. [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://www.gks.ru/>