

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Есенова Алана Казбековна

ИНФОРМАЦИОННОЕ И МЕТОДИЧЕСКОЕ
ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ
ЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ
ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика:
бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Кеворкова Жанна Аракеловна,
доктор экономических наук, профессор

Москва – 2022

Оглавление

Введение	3
Глава 1 Концептуальные основы налогового контроля	13
1.1 Налоговый контроль как экономическая категория.....	13
1.2 Нормативно-правовое регулирование налогового контроля	27
1.3 Анализ опыта стран Северной Америки, Японии, Европейского Союза в организации и проведении налогового контроля	40
Глава 2 Анализ информационного и методического обеспечения налогового контроля за деятельностью организаций в Российской Федерации.....	52
2.1 Оценка эффективности налогового контроля в Российской Федерации.....	52
2.2 Сущность и содержание информационного обеспечения процедур налогового контроля за деятельностью экономического субъекта	63
2.3 Специфика методического обеспечения организации налогового контроля.....	81
Глава 3 Направления совершенствования информационного и методического обеспечения налогового контроля за деятельностью экономического субъекта.....	101
3.1 Разработка информационного и методического обеспечения налогового контроля в организациях строительной отрасли	101
3.2 Использование информационно-коммуникационных технологий в налоговом контроле за деятельностью экономического субъекта	111
3.3 Прогноз повышения эффективности налогового контроля в результате внедрения предложенных мероприятий.....	124
Заключение	131
Список литературы	135
Приложение А Классификация видов налогового контроля.....	153
Приложение Б Характеристика форм налоговых проверок	154

Введение

Актуальность темы исследования обусловлена тем, что в условиях реформирования отечественной экономики и негативного воздействия необоснованных санкций недружественных стран возникает необходимость совершенствования налогового контроля и уточнения его содержания для снижения нарушений налогового законодательства, где особое значение приобретает задача борьбы с уклонением от уплаты налогов. Налоги являются основным источником финансирования бюджета Российской Федерации; определяют, как государство взаимодействует с физическими и юридическими лицами. Финансирование бюджета Российской Федерации зависит от налоговых доходов. Эффективность налогового контроля за деятельностью экономических субъектов в Российской Федерации тесно связана с его информационным и методическим обеспечением. Как показывает российская практика налогообложения, не на каждом этапе развития налоговых отношений методы информационного и методического обеспечения налогового контроля были реализованы эффективно, что влекло за собой определенные сложности в регулировании налоговых отношений между участниками налогового процесса.

В настоящее время налоговый контроль в Российской Федерации не отражает общераспространенный в мировой практике подход к его формированию и функционированию, и требует совершенствования и развития с применением новейших информационных технологий, направленных на повышение результативности всего информационного поля деятельности, как экономических субъектов, так и налоговых органов. В связи с этим возникает необходимость использования цифровых технологий, для оптимизации методического и информационного обеспечения, инструментарий которого наиболее актуален на сегодняшний день.

Многие экономические субъекты применяют в своей деятельности информационные технологии, порождающие целый ряд проблем в области

контроля и соблюдения налогового законодательства; особенно это касается связанных сложными взаимоотношениями организаций строительной отрасли, в которых наблюдается наибольшее количество нарушений налогового законодательства и уклонений от уплаты налогов. При проведении налогового контроля налоговым органам приходится обрабатывать большое количество информации, прежде чем определить, в какой сфере были нарушения налогового законодательства, что существенно усложняет выявление правонарушений и поиск их доказательств.

Разработка нового механизма информационного и методического обеспечения позволит усовершенствовать методику налогового контроля за деятельностью экономических субъектов.

Степень разработанности темы исследования. Вопросы информационного и методического обеспечения налогового контроля за деятельностью экономического субъекта отражены, в той или иной мере, в работах многих отечественных и зарубежных ученых. Исследованию вопросов налогового контроля посвящены работы А.С. Адвокатовой, Е.Ю. Грачевой, А.Р. Давыдовой, Т.И. Ефименко, О.В. Качур, М.В. Мельник, А.А. Савина, А.Ю. Смагина, А.А. Софьина, А.Н. Печерской, С.О. Шохина и другие.

Огромный вклад в формирование правового регулирования налогового контроля внесли А.В. Брызгалин, А.П. Зрелов, Ю.Ф. Кваша, Д.Е. Нелюбин, О.А. Ногина, А.С. Титов и другие.

Зарубежную практику и международный опыт налогового контроля исследовали Ю.А. Линовицкий, Е.С. Вылкова, К.Л. Меских, А.Н. Гамонина, М.С. Морозов, А.И. Новикова, А.Е. Панченко и другие.

Вопросам исследования цифровых технологий в налоговом контроле свои работы посвятили Е.Г. Лиманская, Р.А. Петухова, А.А. Ситнов, М.В. Карп и другие.

Значительный вклад в разработку теории и практики управления налоговыми отношениями внесли зарубежные исследователи: М. Алле,

Дж. Кейнс, М. Кин, А. Маршалл, А. Харбергер, К. Хейди, Ф. Рамсей, Р. Дернберг, Чарльз В. Малфорд, Юджин Е. Коминский, Р. Хайлас, Р. Эштон.

Однако, несмотря на многочисленные исследования, посвященные проблемам информационного и методического обеспечения налогового контроля, на данный момент отсутствует единый подход к определению понятия налогового контроля; не в полном объеме разработаны концептуальные основы нормативно-правового регулирования налогового контроля, применения различных информационных технологий, в целом в налоговой системе, так и в строительной отрасли. Не разработан механизм применения блокчейн-технологии, позволяющий получать достоверную информацию о налогооблагаемой базе и формированию индивидуальных сведений по налогоплательщику. Процедура получения информации налоговыми органами для налогообложения деятельности организаций строительного комплекса на сегодняшний день несовершенна, поскольку отсутствует модель методики бухгалтерской экспертизы достоверности и полноты отражения на счетах бухгалтерского учета строительных организаций, которые являются основой при проведении налогового контроля. Отсутствует единый механизм использования информационного и методического обеспечения налогового контроля на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain, позволяющий сократить рутинную работу и сделать прозрачной информацию для уплаты и начисления налога строительных организаций.

Именно эти вопросы и стали центром внимания в работе, что делает ее актуальной как в теоретическом, так и в практическом плане. В ходе исследования сформулированы рекомендации в рамках основных направлений развития методики информационного и методического обеспечения налогового контроля за деятельностью организаций строительной отрасли.

Цель исследования заключается в разработке механизма информационного и методического обеспечения налогового контроля за

деятельностью организаций строительной отрасли по средствам внедрения современных информационных технологий цифровой экономики.

Для достижения указанной цели поставлены и решены следующие **задачи**:

- рассмотреть и уточнить понятие налогового контроля как экономической категории;
- определить важные этапы становления и концептуальные изменения нормативно-правового регулирования налогового контроля;
- обобщить опыт стран Северной Америки, Японии, Европейского Союза в организации и проведении налогового контроля;
- разработать информационное и методическое обеспечения налогового контроля в организациях строительной отрасли;
- проанализировать использование информационно-коммуникационных технологий в налоговом контроле за деятельностью экономического субъекта;
- предложить меры для повышения эффективности налогового контроля в результате внедрения предложенных мероприятий.

Объектом исследования выступают экономические субъекты строительной отрасли.

Предметом исследования является информационное и методическое обеспечение деятельности экономических субъектов и налоговых органов при осуществлении налогового контроля, в основу которого положены современные информационные технологии цифровой экономики.

Научная новизна исследования заключается в разработке механизма использования информационного и методического обеспечения налогового контроля организаций строительной отрасли на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain.

Теоретическая значимость работы заключается в уточнении сущности налогового контроля, как экономической категории. В работе приведены положения и выводы, которые вносят определенный вклад в

приращение научного знания в области общей теории налогового контроля, а именно разработаны положения по совершенствованию основ нормативно-правового регулирования налогового контроля, в целях его совершенствования.

Практическая значимость работы заключается в возможности использования разработанных предложений по совершенствованию налогового контроля на основе внедрения современных цифровых технологий посредством развития информационного и методического обеспечения деятельности экономических субъектов и налоговых органов для проведения налогового контроля организаций строительной сферы экономики. Разработанные методики применимы в установлении направлений дальнейшего развития процедур налогового контроля в условиях цифровой модернизации для методической поддержки контрольных мероприятий.

Методология и методы исследования. В процессе исследования использовался комплекс общенаучных и частных приемов и инструментов, применение которых актуально при внедрении процедур налогового контроля и разработке способов по улучшению информационного и методического обеспечения налогового контроля. Применялись методы: анализа, синтеза, группировки, классификации, сравнения, графической интерпретации, табличной визуализации данных, статистические.

Теоретической основой исследования являются различные теории и концепции налогового контроля, модели и инструменты информационного и методического обеспечения налогового контроля; публикации российских и зарубежных ученых в области различных форм контроля, нормативно-правовые акты в области государственного регулирования налоговой системы.

Нормативная и информационная база исследования включает работы отечественных и зарубежных ученых, федеральные и локальные нормативные акты Российской Федерации, отечественные и международные стандарты учета и отчетности, статистические данные, представленные в справочно-правовых системах и электронных средствах массовой

информации. Информационную базу исследования составили статистические и аналитические данные Федеральной налоговой службы и Федеральной службы государственной статистики, справочно-аналитические материалы и статические данные Министерства финансов Российской Федерации. При исследовании использовались информационные ресурсы сети Интернет и ресурсы электронных библиотечных систем, а также документы организаций строительной отрасли.

Область исследования соответствует пунктам 11.7. «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите»; 11.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии»; 11.9. «Современные цифровые и информационные технологии в учете, анализе и контроле» Паспорта научной специальности 5.2.3. – Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика.

Положения, выносимые на защиту. В результате проведенных исследований получены следующие наиболее значимые научные результаты, обладающие новизной:

1) Скорректировано определение сущности понятия налогового контроля, как одного из видов государственного финансового контроля, применяемого фискальными органами для организации уплаты налогов; выступающего центральным инструментом администрирования налогов, характеризующегося тем, что он имеет государственно-властный характер, определенный налоговым правом и отличающийся от других видов финансового контроля целями и задачами, объектами и субъектами контроля (С. 15).

2) Разработаны предложения по совершенствованию основ нормативно-правового регулирования налогового контроля, позволяющие сформировать принципы налогового контроля как часть методического обеспечения: внесение изменений в статью 88 НК РФ, о закреплении на законодательном уровне, пресекательность срока проведения камеральных проверок;

обновление критериев Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@; закрепление на законодательном уровне регламента ознакомления налогоплательщика с материалами проверок (С. 35–36).

3) Выявлены основные направления совершенствования организации налогового контроля на основе сравнительного анализа налогового контроля Европейского Союза, Японии, США и России: утверждение доступных налогоплательщикам инструкций, детально регламентирующих порядок проведения каждого вида налоговой проверки, на основе которых проводится контрольно-проверочная деятельность; создание постоянно действующего информационно-справочного центра для предоставления налогоплательщикам консультативных услуг и разъяснений по вопросам налогового законодательства; внедрение в процессы контрольно-проверочной работы программ антикоррупционных мер для устранения возможности проявлений коррупции и злоупотреблений служебным положением субъектами контроля, особенно во время выездных проверок (С. 48–51);

4) Разработан механизм применения блокчейн-технологии для повышения достоверности информации о формировании налогооблагаемой базы и концентрации ее в личном кабинете налогоплательщика по «Идентификационному номеру налогоплательщика», что позволит государственным финансовым учреждениям контролировать бухгалтерскую, финансовую, налоговую отчетность и налоговые выплаты юридических лиц, а также упростит всю процедуру налогового контроля в Российской Федерации; экономить финансовые ресурсы страны и организаций при ведении налогового учета (С. 98–100);

5) Определены проблемы налогового контроля в строительной отрасли, для преодоления которых разработана модель методики бухгалтерской экспертизы достоверности и полноты отражения на счетах бухгалтерского учета строительных организаций данных о формировании их налогооблагаемых доходов. Предлагаемая модель может быть использована

налоговыми органами как результативная форма анализа достоверности и прозрачности отражения в отчетности строительных организаций сведений об их налогооблагаемой деятельности (С. 112–113);

б) Разработан механизм налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе современных цифровых технологий, предусматривающий концентрацию всей необходимой информации по личному идентификационному номеру налогоплательщика, последующий ее анализ с помощью технологий Big Data и Blockchain и составление налоговой декларации для начисления и уплаты налога без участия налогоплательщика с его расчетного счета (С. 122–124).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования. Достоверность результатов исследования подтверждается соответствием законодательным и нормативным актам Российской Федерации, а также международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности, основой полученных результатов послужили научные труды отечественных и зарубежных авторов в области инвестиционного анализа, теории заинтересованных сторон, а также стоимостного анализа.

Основные положения и результаты исследования представлены на следующих конференциях: на 2-ой Международной научно-практической конференции «Бухгалтерский учет, как информационное обеспечение управления: вчера, сегодня, завтра» (Москва, Финансовый университет, 31 октября 2019 г.); на VI Международной межвузовской научно-практической конференции «Учет, анализ и аудит: новые задачи в обеспечении безопасности и ответственности перед бизнесом», посвященная памяти профессора В.И. Петровой и профессора М.И. Баканова (Москва, РЭУ имени Г.В. Плеханова, 07 ноября 2019 г.); на Апрельских научных чтениях имени профессора Л.Т. Гиляровой (г. Воронеж, Воронежский государственный университет, 12 апреля 2019 г.); на 2-ой Международной научно-практической конференции «Механизмы бухгалтерского учета, контроля и анализа, обеспечивающие современную и будущую экономику»

(Москва, Финансовый университет, 21 февраля 2020 г.); на Апрельских научных чтениях имени профессора Л.Т. Гиляровой (г. Воронеж, Воронежский государственный университет, 10-11 апреля 2020 г.); на I Международной научно-практической конференции по проблемам развития аграрной экономики «Чаяновские чтения» (Москва, РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, 14–15 октября 2020 г.).

Результаты исследования используются в практической деятельности ООО «Агентство финансового аудита», в частности алгоритм проведения экономической экспертизы выявления недобросовестных действий в строительных организациях, разработанные методы и рекомендации информационного обеспечения налогового контроля, методика разработанной информационной базы при проведении контрольных мероприятий.

Материалы исследования применялись в практической деятельности бухгалтерской службы строительной организации ООО СЗ «ЕВА», в частности апробирован механизм действий предлагаемой блокчейн технологии.

Материалы исследования применялись в практической деятельности строительной организации ООО «КИТ», в частности, налоговый контроль показан с точки зрения финансового контроля, разработаны существенные характеристики налогового контроля, позволившие сформировать принципы налогового контроля, составляющие часть методического обеспечения, методика разработанной информационной базы при проведении контрольных мероприятий.

Результаты исследования применяются Департаментом аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Экономическая экспертиза».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные положения и результаты исследования отражены в 6 публикациях общим объемом 2,96 п.л. (авторский объем 2,81 п.л.), в том числе 4 статьи общим объемом 1,89 п.л. (весь объем авторский) опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации определены целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 126 наименований, двух приложений. Текст диссертации изложен на 154 страницах, содержит 3 таблицы, 30 рисунков.

Глава 1

Концептуальные основы налогового контроля

1.1 Налоговый контроль как экономическая категория

Одним из наиболее важных факторов социально-экономического развития Российской Федерации является создание стабильной и эффективной налоговой системы. В законодательстве нашей страны под налогом понимается «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения, принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований» [3].

Роль налогового контроля заключается прежде всего в обеспечении стабильных доходов государства. Также роль налогов, в экономике Российской Федерации, определяется их непрерывно увеличивающимся удельным весом в доходной части государственного бюджета: если в 2010 году доля налоговых поступлений составляла 54%, то в 2019 году 75% [121]. В исследовании особое значение имеет мнение о том, что одной из ключевых функций налогов является контрольная, содержанием которой является наличие возможности анализа, а также надзора за деятельностью компании в части ее финансово-хозяйственной деятельности, а также показателями доходности, наличия имущества как самих организаций, так и физических лиц. Данный процесс осуществляется в ходе проведения налогового процесса.

А.С. Адвокатова, исследуя контрольную функцию налогов, обращает внимание на ее двойственность: «налоговые платежи представляют собой «зеркало», отражающее финансовые потоки хозяйствующих субъектов, а «зеркало» образующихся финансовых потоков создает объективную основу для осуществления управления финансами как на микроуровне, так и на макроуровне» [49]. Основываясь на том, что императивный, принудительный

характер налогов делает их инструментом управления, приходим к выводу: органы исполнительной власти, имеющие фискальные полномочия, реализуют управленческую деятельность, содержанием которой является налоговый контроль. Отметим, что данное определение шире правовой трактовки налогового контроля, в соответствии с которой, налоговый контроль определяется как деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в установленном порядке, статья 82 Налогового кодекса Российской Федерации.

Н.А. Козлов считает, что «налоговый контроль следует рассматривать как деятельность, в рамках которой уполномоченные государственные органы выявляют возможные отклонения налогоплательщиков от законодательно установленных норм и правил» [76].

По мнению И.В. Осокиной «налоговый контроль рассматривается как специализированный надведомственный государственный финансовый контроль, заключающийся в проверке правильности исчисления налогов и сборов и устранении налоговых правонарушений» [126].

Д.А. Савченко указывает, что «существуют и другие точки зрения, в соответствии с которыми налоговый контроль определяется как разновидность государственного финансового контроля; система приемов и способов его проведения; совокупность мер; система налоговых правоотношений» [43].

А.В. Демин рассматривает налоговый контроль как «один из важнейших этапов налогообложения, значимость которого обусловлена ролью налогов как основного источника пополнения доходной части государственного бюджета» [32].

С.В. Мирошник, О.Е. Немыкина, Н.В. Девярых рассматривают налоговый контроль как «деятельность уполномоченных государственных органов, выражающуюся в даче правовой оценки реализации всеми обязанными субъектами налогово-правовых предписаний, пресечении правонарушений, привлечении к ответственности лиц, посягающих на

фискальные интересы государства» [85]. Сторонниками первого направления не учитывается в полной мере методическая и правовая сторона налогового контроля. Во втором подходе недостаточно учитываются государственные органы, которые должны применять мероприятия налогового контроля. Сторонники третьего направления отмечают важные элементы налогового контроля, но не дают общего определения.

Налоговый контроль представляет собой один из видов государственного финансового контроля, применяемый фискальными органами, по организации уплаты налогов, выступающий центральным инструментом администрирования налогов, характеризующийся тем, что имеет государственно-властный характер, определен налоговым правом и отличается от других видов финансового контроля целями и задачами, объектами и субъектами контроля.

Также необходимо отметить, что налоговый контроль в организации, который является налоговым менеджментом и обеспечивает выполнение налоговой политики государства, включает не только соблюдение законодательных норм, но и разработку, реализацию налогового механизма, направленного на оптимизацию налоговых платежей организации. Первая часть налогового контроля организации направлена на избежание штрафных санкций, вторая позволяет снизить расходы организации.

В итоге достигается снижение расходов хозяйствующего субъекта, что положительно сказывается на финансовых результатах. Если оптимизационные схемы не противоречат действующему законодательству, то интересы как государства, так и хозяйствующего субъекта удовлетворяются в достаточной мере и, главное, не противоречат друг другу.

Налоговый контроль является производной от функций налогов (контрольной и стимулирующей) и процессом, успех которого определяется усилиями двух субъектов (государства, заинтересованного в максимизации налоговых поступлений в бюджет и налогоплательщика, заинтересованного в том, чтобы избежать утраты части дохода в ходе налоговых отчислений). В

этом случае налоговый контроль становится единым процессом имеющим две составляющие: налоговый контроль, как составляющая администрирования налогов фискальным органом и корпоративный налоговый контроль, как составляющая налогового менеджмента, осуществляемого плательщиком налогов. Любой вариант развития налогового контроля возможен только в рамках определенной налоговой политики.

Н.А. Козлов указывает, что объектом налогового контроля является исполнение обязанности по исчислению и уплате налога, а субъектами выступают налогоплательщики и налоговые органы [76]. Цели налогового контроля реализуются путем решения определенных задач, которые представлены на рисунке 1.

В рассматриваемом контексте исследователи обсуждают новые задачи, которые будут решаться при осуществлении налогового контроля.

А.А. Брылев обращает внимание на то, что в XXI веке усилилась тенденция принятия государством глобальной доктрины налогового администрирования [61].

Этому способствуют транснациональный характер бизнеса, международное движение капитала, труда и знаний. Обеспечительным фактором выступают достижения в области цифровой связи, что способствует возможности общения в формате реального времени участников бизнес-отношений, так и возможность почти мгновенного совершения транзакций. Соответственно изменяется поведение участников налоговых отношений – как в технологиях ведения бизнеса, так и в требованиях к правительству и налоговым администрациям.

Н.В. Наркевич [89], Д.А. Плеханова, Т.В. Матягина [95] раскрывают задачу обеспечения повышения налоговой определенности при снижении затрат взаимодействия фискальных органов и налогоплательщиков.

В качестве решения данной задачи предлагается развитие налогового мониторинга как формы, которая может быть осуществлена с использованием электронных приложений, доступных для использования в формате 24/7.



Источник: составлено автором по материалам [3;49].

Рисунок 1 – Задачи налогового контроля

Цифровизация информации на сегодняшний день стала уже рутинной технологией налоговой деятельности. Федеральная налоговая служба Российской Федерации (далее – ФНС России) активно развивает индивидуальные кабинеты налогоплательщиков [3].

В данных кабинетах представлен широкий функционал: от подачи декларации и просмотра налоговой задолженности до получения консультации. При этом, по мнению А.Д. Алтасиной, растет инвестирование в развитие сложных инструментов работы с большими базами данных, что дает ключ к пониманию скрытых целей транзакций, повышая возможности действовать превентивно в отношении потенциальных нарушителей налогового законодательства [57].

В условиях усиления роли транснациональных корпораций в экономике особое значение приобретает задача борьбы с уклонением от уплаты налогов. Решение этой задачи В.А. Красницкий и В.Д. Семакина видят в усилении

взаимодействия налоговых администраций разных стран по обмену информацией, технологическими и управленческими решениями [79].

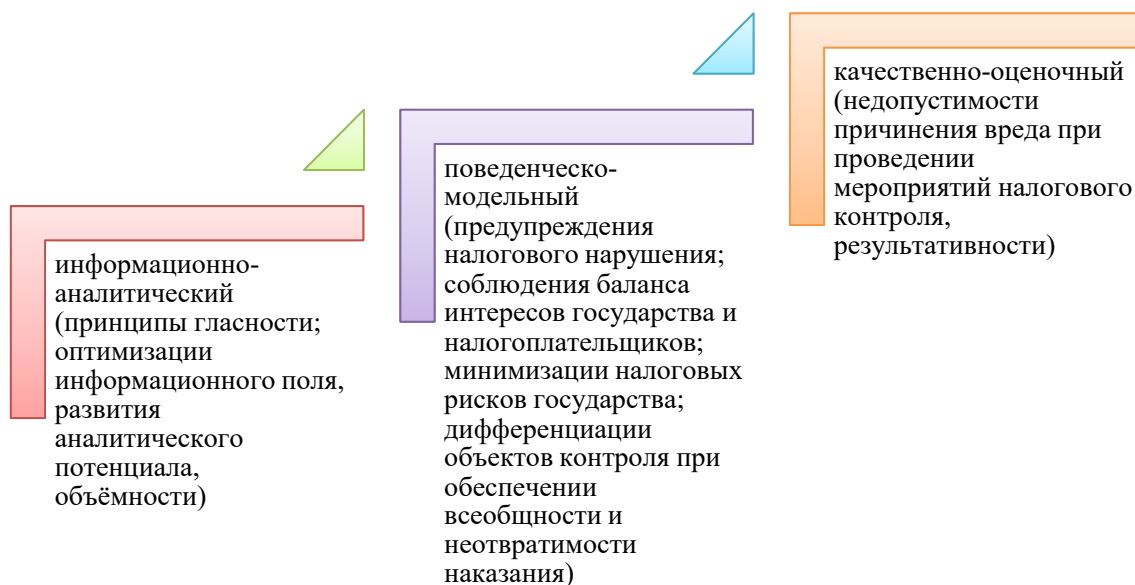
Подчеркивая актуальность повышения качества управления налоговыми рисками, М.Е. Косов и Е.Н. Савельева обращают внимание на то, что «кроме традиционного комплексного использования внутренних и внешних источников данных о налогоплательщике, необходимо разрабатывать такую методологию проведения налоговых проверок [78], которая будет побуждать налогоплательщиков к добросовестному исполнению налоговых обязательств. Задача снижения финансовых и временных затрат при осуществлении налогового контроля предполагает модернизацию лежащих в его основе бизнес-процессов» [78].

Итак, в ближайшей перспективе уполномоченные органы исполнительной власти, осуществляющие налоговый контроль, будут решать задачи, представленные на рисунке 2.



Источник: составлено автором по материалам [3;126].
Рисунок 2 – Перспективные задачи органов исполнительной власти, осуществляющих налоговый контроль

А.С. Адвокатова выделила принципы развития налогового контроля, объединив их в три блока, исходя из сферы применения как показано на рисунке 3 [49].



Источник: составлено автором по материалам [49].
Рисунок 3 – Принципы развития налогового контроля

Рассмотренная классификация в наибольшей степени, в сравнении с традиционными, отвечает задачам, которые решаются на современном этапе развития налогового контроля. Их использование будет способствовать созданию налоговыми органами комфортной сервисной среды для налогоплательщиков, одновременно побуждая их к самостоятельному исполнению обязанностей перед государством.

По мнению Л.И. Гончаренко налоги представляют собой «инструмент обеспечения государства финансовыми ресурсами и государственного регулирования экономики, традиционно выделяемыми функциями налогов являются фискальная и регулирующая» [37;38].

В отечественной финансовой науке проблема функций, присущих налогам, является предметом дискуссии, начало которой было положено в 2002 году И.В. Горским [118]. Автор высказал точку зрения о том, что «фискальная функция налогов является основной и имеет ряд производных

функций (регулирующая, социальная, контрольная), которые обеспечивают эффективность ее реализации. В дальнейшем, в качестве функций налогов ученые называли бюджетную, распределительную, воспроизводственную».

Более точным отражением двойственности экономической сути налогов является признание равнозначности фискальной и регулирующей функций. Следует делать акцент на способности налогов стимулировать развитие экономической деятельности хозяйствующих субъектов, в этом случае можно будет говорить о стимулирующей функции налогов.

Участники процесса налогового контроля при традиционном подходе не равноправны. Налоговый орган, осуществляющий контрольную функцию, выступает в роли субъекта, в то время как налогоплательщик рассматривается в качестве объекта возникающих правоотношений.

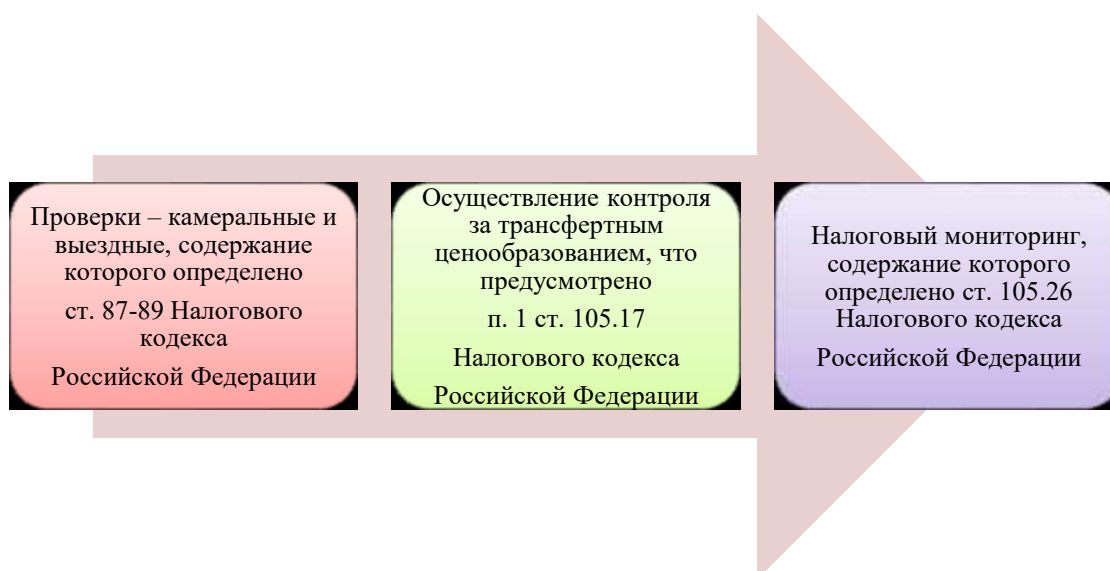
Но современный этап развития налоговой системы в рамках рыночной экономики действительно направлен на гуманизацию отношений между государством и налогоплательщиками и предполагает реальную субъектность всех участников процесса сбора/уплаты налогов.

Критерием успешности движения в данном направлении является постепенно увеличивающийся объем прав, которые получают плательщики налогов. Идеальной является та налоговая политика, при которой будет решена проблема дискриминации налогоплательщиков с разным уровнем доходов, а исполнение обязанностей по уплате налогов будет максимально добровольным [126].

При этом в налоговом контроле будут доминировать информационная и консультативная составляющие [126]. Отметим, что такой вариант развития потребует отказа от косвенных налогов в пользу прямых.

«Форма налогового контроля – это способ конкретного выражения и организации контрольных действий. Они складываются из установленных Налоговым кодексом Российской Федерации прав налоговых органов» [44].

Основные формы взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов представлены на рисунке 4.



Источник: составлено автором по материалам [3].

Рисунок 4 – Формы взаимодействия налогового органа и налогоплательщика при осуществлении налогового контроля

Чтобы создать успешную налоговую систему, необходимо улучшить саму систему и ее обработку налогов, включая налоговое администрирование. Термин «налоговая проверка» используется в практике налоговых органов в отношении анализа, проводимого для проверки налогоплательщика.

Обязанность налогового контроля напрямую связана с необходимостью для государственных органов регулировать сроки уплаты налогов.

В зарубежной литературе словосочетание «контроль над соблюдением налоговых требований» используется для разработки системы, нацеленной на определение сводных показателей, отражающих основное направление налогового риска государства. Это определение не полностью отражает суть налоговой проверки. Поэтому в узком смысле необходимо полностью определить развитие концепции налоговой проверки.

Налоговые проверки – это форма налогового контроля, при которой налоговые органы постоянно контролируют соблюдение компанией налогового законодательства без проведения выездных и официальных проверок.

Налоговые проверки проводятся на основании документов, представленных организацией в Инспекцию федеральной налоговой службы

(далее – ИФНС). Кроме того, налоговые органы могут потребовать от компании предоставить дополнительную документацию и пояснения для проверки правильности исчисления и уплаты налогов (статья 105.29. Налогового кодекса Российской Федерации).

Внедрение системы налогового мониторинга началось в 2016 году, которая основана на концепции развития и функционирования налогового мониторинга, данная концепция была утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации от 21 февраля 2020 г. № 381-р. «Главная цель концепции – выявление направлений и методов цифровизации налогового контроля на основе использования риск-ориентированного подхода, который направлен на контроль рискованных операций плательщиков» [44]. Реализация концепции возложена на Минфин России и ФНС России совместно с заинтересованными федеральными органами исполнительной власти.

Налоговый мониторинг – это новая форма контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) налогов и сборов. Это имеет ряд преимуществ для налогоплательщика, по сравнению с традиционными формами налогового контроля:

- отмена выездных налоговых проверок (далее – ВНП) и камеральных налоговых проверок (далее – КНП), замена выездных и камеральных налоговых проверок налоговым мониторингом (за некоторыми исключениями, предусмотренными налоговым законодательством) – что означает снижение административных расходов;
- сокращение сроков налоговых проверок до одного года и девяти месяцев для налоговых проверок, охватывающих один календарный год;
- сокращение объема мер контроля и сокращение количества исходных документов, подлежащих проверке;
- аргументированные мнения по сложным вопросам;
- обмен информацией в режиме реального времени с налоговыми органами;

- официальное и публичное признание бизнеса в качестве надежного и ответственного налогоплательщика;
- более открытое и позитивное взаимодействие приводит к более эффективному закрытию налоговых рисков и разрешению разногласий с налоговым органом;
- быстрое «закрытие» налогового периода для налоговых проверок (через 6 месяцев после подачи годовой декларации вместо 3-х лет);
- мотивированное мнение, возможность оперативного и предварительного согласования налоговых позиций (включая позиции по планируемым сделкам) с налоговым органом;
- раскрытие информации в рамках налогового мониторинга является смягчающим фактором для налогоплательщика и, в некоторых ситуациях, освобождает налогоплательщика от штрафов (пеней);
- снижение трудозатрат, уменьшение количества бумажных документов, предоставляемых по требованиям ФНС России, и затрат на сопровождение ВМП и КМП;
- перевод налогового органа на электронный документооборот при проведении налоговых проверок;
- добровольное участие.

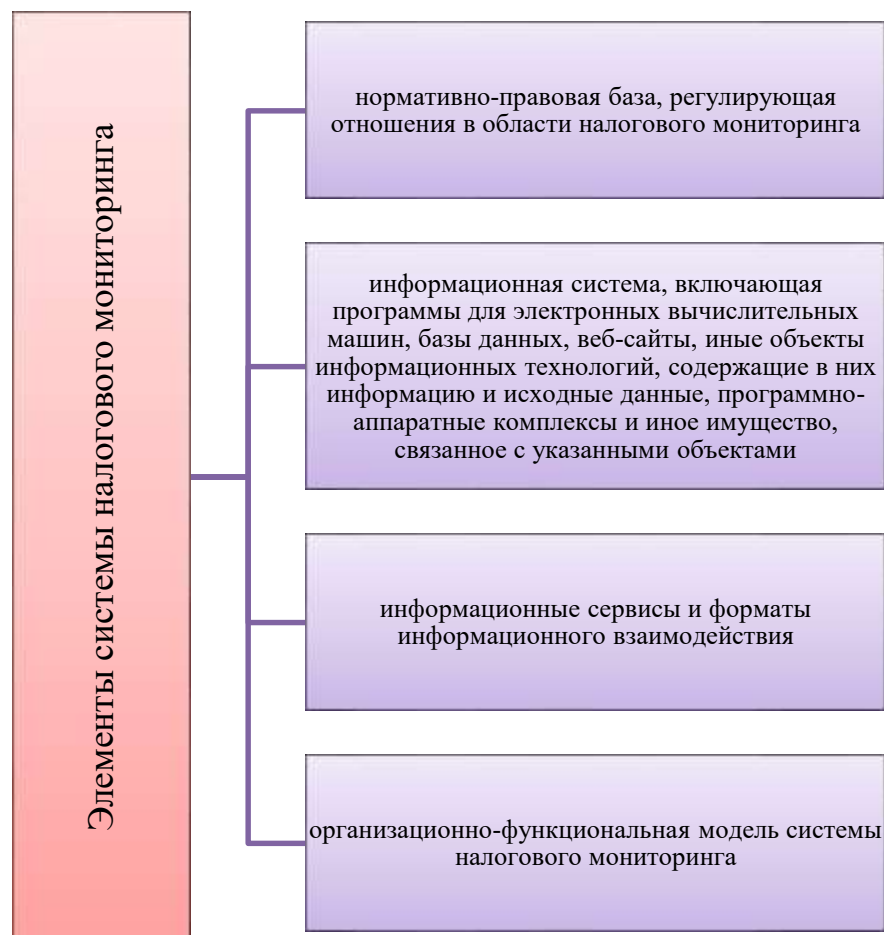
Система налогового мониторинга состоит из взаимосвязанных элементов, представленных на рисунке 5.

Описано развитие технологии и архитектуры системы налогового мониторинга, перечислены мероприятия по развитию системы налогового мониторинга и их организационно-методологическое обеспечение.

Мониторинг налоговой конкурентоспособности включает необходимость обеспечения эффективности налогового законодательства во всех сферах экономики. Налоговая конкуренция должна регулироваться налоговым органом.

С точки зрения налогового регулирования можно выделить следующие формы финансового мониторинга: выявление недостатков в налоговом

законодательстве, связанных с некорректным и некачественным решением отдельных налоговых вопросов; наблюдение за различиями результатов налогового регулирования в первоначальных отчислениях; сравнительное исследование конкурентоспособности государственной налоговой системы с системами зарубежных стран.



Источник: составлено автором.

Рисунок 5 – Элементы системы налогового мониторинга

Другой целью налогового мониторинга является обеспечение достаточной выгоды при администрировании государственных налогов.

Налоговый мониторинг имеет свои достоинства. Главным из них является то, что организации не потребуются налоговые проверки, так как будет уже проведен налоговый мониторинг. Это объясняется тем, что налоговые органы не в силах сразу проводить две проверки: камеральную и выездную. Организация предоставляет информацию (отчетность, регистры,

бухгалтерские данные) в открытом доступе. Данные мероприятия позволяют налоговым органам не проводить проверки – ни выездные, ни камеральные, а исправление ошибок и недочетов проводится при получении письменной рекомендации.

Таким образом, налоговый мониторинг – это новая для России форма налогового администрирования и контроля, основанная на принципах прозрачности и доверия между налогоплательщиками и налоговыми органами. Налоговый мониторинг заменяет традиционные проверки интерактивным взаимодействием, основанным на доступе к отчетам в информационных системах налогоплательщика.

Основные направления развития системы налогового мониторинга в России приведены на рисунке 6.

ФНС России применяет большое количество различных форм налогового контроля, для проведения которых используются новейшие способы налогового администрирования. В большинстве они способствуют реализации риск-ориентированного подхода, который в последнее время набирает популярность среди развитых стран мира.

В России этот подход используется для отбора лиц, в отношении которых будут осуществляться меры налогового контроля. Такой подход используется в связи с необходимостью повышения эффективности надзорных функций и поощрения соблюдения налогового законодательства.

Критерии оценки не должны быть полностью прозрачными, чтобы у налогоплательщиков не возникло желания создавать видимость законной деятельности с целью попадания в установленные рамки, но при этом общие принципы должны быть четко обозначены, так как они помогут повысить налоговую дисциплину и поспособствовать выявлению налоговых рисков организации и управлению ими [39].

В настоящее время основным вектором налоговой политики является достижение стабильности налоговой нагрузки и повышение качества администрирования налогов. Но при этом, принцип принудительности

взимания налогов остается одним из основных.

Предлагаемый вариант развития налогового контроля (модификация отношений государства и налогоплательщика) предполагает, что основным вектором налоговой политики должно стать достижение равного уровня субъектности участников налогового процесса.

Основные направления развития системы налогового мониторинга в России

<p>Создание новой системы обязательных требований для добровольного соблюдения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах посредством интеграции налогового контроля в организационно-информационную среду плательщиков с одновременным отказом от налоговых проверок, в том числе в целях реализации поручения по введению в действие новых норм, содержащих актуализированные требования, разработанные с учетом риск-ориентированного подхода и современного уровня технологического развития в соответствующих сферах.</p>	<p>Развитие расширенного информационного взаимодействия путем организации доступа налоговых органов к информационным системам плательщиков в режиме реального времени и перехода на новый уровень обработки документов с одновременным отказом от сплошной документальной проверки и истребования первичных документов плательщиков, в отношении которых проводится налоговый мониторинг, придание юридической значимости факту представления в налоговый орган документов (копий документов) посредством организации доступа налогового органа к информационным системам плательщика.</p>	<p>Разработка интерактивных сервисов, открытых программных интерфейсов и аналитических инструментов, обеспечивающих автоматизацию налогового контроля посредством удаленного запуска программы автоматического контроля в информационных системах плательщиков, к которым предоставляется доступ налоговым органам.</p>
--	--	---

Источник: составлено автором по материалам [3;121;126].

Рисунок 6 – Основные направления развития системы налогового мониторинга в России

При этом ведущим направлением налоговой политики и, соответственно, налогового контроля становится обеспечение прав субъектов – права государства на получение налоговых доходов в необходимом объеме и права налогоплательщика на справедливый размер налогового платежа.

В налоговом контроле будут преобладать принципы и формы, обеспечивающие партнерское взаимодействие государства в лице уполномоченного органа и налогоплательщика.

1.2 Нормативно-правовое регулирование налогового контроля

Правовое регулирование налогового контроля имеет особое значение в Российской Федерации. В настоящее время в России основным органом непосредственно занимающимся налоговым контролем является ФНС России.

Единого нормативного акта, регулирующего налоговый контроль, не существует, и разные авторы, исследующие вопросы налогового контроля, придерживаются различных точек зрения по этому вопросу. Одним из основных условий функционирования налогового контроля в государстве является детальное правовое регулирование порядка его осуществления.

Например, А.И. Пономарев отмечает, что правовая база налогового контроля включает:

- Уровень 1 – Конституция Российской Федерации [1];
- Уровень 2 – Налоговый кодекс и другие федеральные законы [3];
- Уровень 3 – правовое регулирование и другие официальные документы [3].

Подробнее рассмотрим каждый уровень нормативной базы налогового контроля.

Конституция Российской Федерации (далее – Конституция РФ) «закрепила важнейшие принципы налогообложения, установила основы разграничения компетенций между Российской Федерацией и ее регионами (субъектами) и основы местного самоуправления (управления муниципалитетами)» [1].

Основы правового положения органов исполнительной власти, включая налоговые органы, составляют конституционные положения и нормы.

Так, в ст. 57 Конституции РФ «закреплена обязанность граждан Российской Федерации и юридических лиц обеспечивать уплату законно установленных налогов и сборов». В соответствии с нормами ст. 72 Конституции РФ в совместном ведении Российской Федерации и ее регионов находится определение общих принципов налогообложения [1].

Ст. 78 Конституции РФ [1;44] содержит норму о том, что для осуществления своих полномочий федеральные органы исполнительной власти имеют право формировать свои территориальные подразделения и назначать на соответствующие позиции должностных лиц.

В Конституции РФ [1] дважды применялось понятие контроль. Ст. 71 устанавливает, что «осуществление контроля за соблюдением федеральных законов принадлежит администрации Российской Федерации. В соответствии со ст. 101 (п. 5) для контроля исполнения федерального бюджета Совет Федерации и Государственная Дума Российской Федерации образуют Счетную палату Российской Федерации» [1].

Конституционные положения уточняются [126] в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – Налоговый Кодекс РФ) [3], который является «основным правовым актом в сфере налогового контроля. Налоговое законодательство Российской Федерации состоит из Налогового Кодекса РФ [3] и федеральных законов о налогах и сборах, принятых в соответствии с ним».

Налоговый Кодекс РФ определяет «формы и методы налогового контроля. Нормы, устанавливающие порядок налогового контроля, унифицированы в главе 14 Налогового кодекса РФ. Полномочия налоговых органов определяются статьями 31; 32 Налогового кодекса РФ и законом № 943-1, другими федеральными законами и законодательными актами» [3]. Полномочия, которые напрямую связаны с темой исследования:

- осуществление контрольной функции за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- осуществление контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов и иных платежей (штрафов, пеней) в бюджет;
- осуществление контроля за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике и условиями ее регистрации и применения;

– осуществление контроля за соблюдением закона в предпринимательской деятельности граждан.

Контрольные полномочия. Данная группа полномочий включает в себя:

1) Полномочия, определяющие законодательную основу ФНС России, в соответствии с которой налоговые органы вправе осуществлять нормативно-регулирующую деятельность в определенной сфере, за исключением случаев, установленных федеральными законами, указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации. Важной нормативной функцией ФНС России является разработка форм и Порядка заполнения деклараций по налогам и сборам, утвержденных Минфином России.

Кроме того, нормативно-регулирующими функциями наделены отдельные нормативные акты, касающиеся налогового контроля. Согласно статье 63 Налогового Кодекса РФ [3], решение об изменении срока уплаты налогов и платежей относится к предмету ведения налоговых органов, а не к финансовым. Изменение сроков уплаты налогов будет возможно только в пределах максимальных сроков, рассрочек и лимитов предоставления налоговых льгот, установленных бюджетным законодательством [3].

2) Полномочия, связанные с исполнением законов и иных нормативно-правовых актов своей деятельности:

– информирование (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативно-правовых актов, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

– разъяснение порядка представления форм налоговой отчетности и их заполнения;

– процесс возврата или зачета излишне уплаченных или недополученных сумм налогов, сборов, пеней, штрафов;

– представление интересов Российской Федерации в отношении

необходимых платежей и (или) финансовых обязательств в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);

– обеспечение в установленном порядке защиты сведений, составляющих налоговую тайну.

3) Компетенции процессуального содержания. Эта группа полномочий характеризуется:

– правом требования «от руководителей налоговых органов и иных должностных лиц права осуществлять контроль за соблюдением проверяемыми организациями, а также гражданами выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, нарушений, связанных с начислением и уплатой других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, нарушений законодательства Российской Федерации, регулирующего предпринимательскую деятельность, а также за выполнением указанных требований» [3];

– «право на выемку документов (п. 3 ч. 1 ст. 31 Налогового Кодекса РФ)» [3];

– «право приостановить операции по счетам налогоплательщиков и наложить арест на имущество налогоплательщика (п. 5 ч. 1 ст. 31 Налогового Кодекса РФ)» [3];

– налогоплательщик имеет право на проведение проверки с соблюдением установленных правил и сроков (ст. 92 Налогового Кодекса РФ) [3];

– налогоплательщикам и иным лицам предоставляется право применения налоговых санкций за совершение налогового правонарушения (ст. 114 Налогового Кодекса РФ) [3].

4) Неправомерные нормативно-правовые акты составляют следующий уровень нормативно-правовой базы налогового контроля.

К источникам правового регулирования процедур налогового контроля в данной группе следует отнести также законодательные акты Правительства

Российской Федерации. В их число входит положение о Федеральной налоговой службе (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» [15]).

До принятия последних изменений в части первой Налогового кодекса РФ порядок проведения налоговых проверок определялся: приказом ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@ «Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым Кодексом РФ и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым Кодексом РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового Кодекса РФ)»; Федеральным законом № 137-ФЗ от 27.07.2006 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса РФ и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мероприятий по совершенствованию налогового администрирования» утверждена приказом ФНС России от 18 августа 2006 г. [3].

В рамках осуществления надзорной деятельности налоговые органы руководствуются многими нормативными актами, утвержденными ФНС России под грифом «Для служебного пользования», в них содержатся положения, программы мероприятий, инструкции и прочее. Письма, направляемые в налоговые органы, не являются законодательными актами о налогах и сборах, носят ясный и рекомендательный характер, при наличии противоречий налоговый орган должен руководствоваться Налоговым

кодексом РФ [3].

Следует подчеркнуть, что при проверке правильности и своевременности исчисления и уплаты региональных и местных налогов налоговая служба применяет в своей работе нормативно правовые акты, утвержденные органами государственной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления в области налогов и сборов, принятых в пределах их компетенции, но процедуры их налогового контроля не регламентируются.

Нормативные правовые акты Российской Федерации, в области налогов и сборов, принятые в пределах компетенции органов государственной власти и органов местного самоуправления, непосредственно не регулируют процедуры налогового контроля. Тем не менее, они используются налоговыми органами для проверки правильности и своевременности расчета и уплаты региональных и местных налогов.

Немаловажное значение на правоприменение положений о налоговых проверках имеет судебная практика Конституционного Суда Российской Федерации (далее – КС РФ), Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации (далее – ВС РФ).

Обязательно нужно отметить вопрос, касающийся правовой силы писем ФНС России.

В Определении ВС РФ от 14.11.2019 по делу № А41-76253/2018 (ООО «КРКА ФАРМА») представлен системный анализ норм Налогового Кодекса РФ, Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации», Положения «О ФНС России», постановлений КС РФ, результатом которого является следующий вывод ВС РФ. Разъяснения ФНС России, опубликованные для всеобщего сведения и направленные в адрес территориальных инспекций, способны сформировать у налогоплательщиков законные ожидания относительно оценки своих действий в целях налогообложения [44]. При этом территориальные инспекции должны руководствоваться такими письмами ФНС России при проведении

территориальных проверок, что подлежит оценке судами при проверке законности решений налоговых органов. Анализ правовых основ налогового контроля показал, что в России наблюдается очень много проблем, касающихся правового регулирования налогового контроля.

Такой вид контроля, как налоговый мониторинг, осуществляется на основании решения о проведении налогового мониторинга, которое принимается после подачи налогоплательщиком заявления не позднее 1 июля года, предшествующего периоду, за который проводится налоговый мониторинг. Форма такого заявления утверждена приказом ФНС России от 21.04.2017 № ММВ-7-15/323@. На данный момент налоговый мониторинг не носит обязательный характер и осуществляется по желанию налогоплательщика с согласия налогового органа. Решение о проведении налогового мониторинга принимается налоговым органом до 1 ноября года, в котором представлено заявление о проведении налогового мониторинга.

Однако не все компании могут воспользоваться данной системой. Налоговый кодекс РФ устанавливает ряд требований, которые должны соблюдаться компанией, чтобы появилась возможность проведения налогового мониторинга. При этом не учитываются налоги, уплаченные в связи с перемещением товаров через границы Таможенного союза. Например, при импорте товаров входной НДС не будет суммироваться.

По всем показателям учитываются данные за календарный год, предшествующий году подачи заявления о проведении мониторинга. Налоговая инспекция может отказать в проведении налогового мониторинга, но обязана обосновать отказ с представлением соответствующих аргументов. Решение об отказе должно быть отправлено не позднее пяти дней с момента принятия этого решения. В качестве причин отказа может быть следующее:

- несоблюдение условий проведения мониторинга, указанных в ст. 105.26. Налогового кодекса РФ [3];
- непредставление, либо неполное представление необходимого пакета документов;

- ошибки в регламенте взаимодействия между налоговой и налогоплательщиком;
- несоответствие применяемой организацией системы внутреннего контроля установленным требованиям;
- иные причины, препятствующие проведению налогового мониторинга.

Налоговый мониторинг осуществляется следующим образом: налогоплательщик предоставляет доступ к своим информационным системам, а также направляет необходимые документы по требованию налогового органа, в ответ налоговый орган направляет мотивированное мнение, в котором разъясняет свою позицию по тому или иному вопросу, анализирует и оценивает риски налогоплательщика.

Мотивированное мнение представляется в двух случаях: по собственной инициативе налогового органа (если обнаружена ошибка в исчислении или уплате налогов, страховых взносов и прочего) или по запросу налогоплательщика (при возникновении спорных моментов, неясностей).

Поскольку у налогового органа в полном доступе имеются все данные налогоплательщика, нет необходимости в проведение камеральных и выездных налоговых проверок. Налоговый мониторинг, в некотором смысле, замещает эти процедуры. Однако налоговые проверки могут быть проведены в следующих случаях в соответствии со ст. 88; 89 Налогового Кодекса РФ:

- подача декларации позднее 1 июля года, следующего за периодом, за который проводится налоговый мониторинг;
- подача декларации по НДС с заявленной суммой налога к возмещению из бюджета или декларация по акцизам с заявленной суммой акциза к возмещению из бюджета;
- представлена уточненная декларация в которой уменьшена или увеличена сумма к уплате в бюджет;
- проведение налогового мониторинга досрочно прекращено;
- мотивированное мнение налогового органа налогоплательщиком

не выполнено.

Эффективность налогового контроля зависит от того, насколько совершенным является налоговое законодательство. В качестве направлений совершенствования законодательства в сфере налогового контроля предлагается:

- внести изменения в статью 88 Налогового Кодекса РФ, закрепив на законодательном уровне пресекательность срока проведения камеральных проверок (после истечения срока проверки налоговый орган не вправе продолжать камеральную проверку, в том числе истребовать документы и пояснения, составлять акты налоговых проверок);

- обновить критерии Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ для самостоятельного анализа налогоплательщиками уровня своих налоговых рисков (из информационно-аналитических ресурсов налогового органа). В удобном формате и в одном месте, например, в личных кабинетах налогоплательщиков – компаний представлять полноценную информацию о рисках конкретной организации;

- закрепить на законодательном уровне регламента ознакомления налогоплательщика с материалами проверок.

Кроме того, в условиях глобализации экономической деятельности необходимо приведение отечественного налогового законодательства в соответствие с международными стандартами.

Для прояснения механизма работы налоговой инспекции по отбору налогоплательщиков для ВМП была разработана и утверждена Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Концепция системы планирования выездных налоговых проверок» (далее – Концепция). Согласно Концепции, планирование выездных налоговых проверок – это открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным [6].

Концепция была создана, в первую очередь, для того, чтобы сформировать единую систему планирования выездных налоговых проверок, состоящую из двенадцати критериев, доступных к ознакомлению всем налогоплательщикам. В свою очередь, это позволит повысить налоговую дисциплину и грамотность налогоплательщиков, что увеличит налоговые доходы государства и сократит «теневой» сектор.

Концепция состоит из 12 критериев, используемых налоговой инспекцией в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, актуализированных значений налоговой нагрузки по видам экономической деятельности и рентабельности проданных товаров, продукции, работ, услуг и активов организаций, ведение финансовой деятельности с высоким налоговым риском. В соответствии с данными критериями налогоплательщик сам может оценить свои возможные риски попадания в список на ВМП. «Налогоплательщик, соответствующий таким критериям, с большой долей вероятности будет включен в план выездных налоговых проверок» [56]. При этом организациям рекомендуется самостоятельно исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств и уведомить об этом налоговую инспекцию.

В Концепции представлена форма Пояснительной записки, которую необходимо направить в налоговый орган с описанием сложившейся ситуации, проведенных методов по снижению налоговых рисков и просьбой исключить из списка объектов, подлежащих выездной налоговой проверке.

В Концепции указаны следующие критерии:

- 1) Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).
- 2) Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.
- 3) Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

4) Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

5) Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

6) Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

7) Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

8) Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

9) Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, или непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, или наличие информации об их уничтожении, порче.

10) Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами).

11) Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

12) Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Для критериев, учитывающих определенные количественные показатели (налоговая нагрузка, рентабельность, среднемесячная заработная

плата), в приложениях к приказу даны утвержденные Минфином России значения. Отклонение от них приведет к повышенному вниманию со стороны налоговых органов, поэтому налогоплательщикам следует внимательно ознакомиться с ними и самостоятельно рассчитывать показатели с некоторой периодичностью.

Таким образом, Концепция помогает налогоплательщикам не только оценить свою репутацию у налогового органа, но и самостоятельно отслеживать свою финансово-хозяйственную деятельность, чтобы она попадала в рамки установленных критериев. Но если компания не попадает под эти критерии, это не значит, что налоговая не включит ее в список ВМП.

Соблюдать осторожность и не участвовать в незаконных операциях и схемах все же стоит, чтобы не привлечь внимание надзорных органов. Также неверным является и та точка зрения, что если компания попадает под какой-либо из критериев, это свидетельствует о наличии правонарушения. Вполне возможно, что специфика работы данной организации не попадает под эти критерии. В таком случае, налогоплательщик должен быть готов отстаивать свою позицию в налоговой инспекции.

Хотелось бы обратить внимание на двенадцатый пункт Концепции, в котором идет речь о ведении экономической деятельности организации с высоким налоговым риском, в частности, связанным с добросовестностью контрагентов. В Концепции даются следующие пояснения к тому, что относится к «высокому» риску, по мнению Минфина России:

- отсутствие контактов руководства обеих сторон сделки при обсуждении условий контракта и его подписании;
- отсутствие документов, подтверждающих личность участвующих субъектов и (или) их полномочия;
- неполная или отсутствующая информация о фактическом местонахождении контрагента, его складов, баз;
- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ;

– прочие риски.

Одной из проблем налогового контроля является отсутствие четкой регламентации порядка осуществления налогового контроля и его условий.

Большая проблема, с которой столкнулись налогоплательщики заключается в том, что они тратят много времени на поиск необходимых доказательств подтверждающих «чистоту» контрагентов.

Еще одна важная проблема – выездные налоговые проверки. Налогоплательщикам известен полный перечень критериев назначения выездной налоговой проверки [89], в результате чего налогоплательщики должны предоставить доступ ко всей информации, касающейся их деятельности. План выездных налоговых проверок не доступен налогоплательщикам, попавшим под данный вид проверки, в соответствии с законодательством. Организациям предоставляется подробная информация об итогах проверки, чтобы налогоплательщики могли исправить ошибки без налогового контроля. Выполнение этих условий позволит в добровольном порядке (без штрафов) исправить имеющиеся недостатки, уточнить налоговые обязательства, предоставить объяснения и документы.

Поэтому в целях самостоятельного анализа уровня налоговых рисков налогоплательщиков предлагается усовершенствовать критерии концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

Предоставление полной информации о рисках конкретной организации в удобном формате и в одном месте, например, в личных кабинетах налогоплательщиков, с указанием показателей риска (рентабельность, налоговое бремя, заработная плата, отчисления), может способствовать уменьшению величины ВВП и добровольному уточнению обязательств со стороны налогоплательщиков. В настоящее время, в соответствии со ст. 294 ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля», подлежат обязательному опубликованию

планов проверок, проводимых ФНС России, только виды деятельности регулируемые государством: лотереи, азартные игры.

В связи с этим, закрытие информации о планах проведения выездных налоговых проверок, с целью свободного устранения ошибок и недоработок со стороны налогоплательщиков от искажения налоговой обязанности, не только не оказывает положительного влияния на бюджет, но и не позволяет более оперативно (до назначения проверки) уплачивать налоги налогоплательщиком. Кроме того, отмечаем необходимость установления на законодательном уровне регламента ознакомления налогоплательщика с материалами проверки.

1.3 Анализ опыта стран Северной Америки, Японии, Европейского Союза в организации и проведении налогового контроля

Анализ и использование мирового опыта в области налогового контроля является жизненно важным для повышения ее уровня.

Благоприятное воздействие на налоговую систему может быть найдено путем обобщения действий контролирующих органов осуществляющих налоговый надзор в других государствах.

Выявить сильные и слабые стороны отечественного законодательства и обеспечить решение вопросов, связанных с уголовной ответственностью в налоговых правоотношениях, можно путем сравнения действий налоговых органов и степени виновности за совершение преступлений в налоговой сфере.

Основная цель налогового контроля – установить такую связь между налоговыми органами и бюджетными организациями, чтобы своевременно реагировать и предотвращать события и действия, нарушающие налоговое законодательство.

Налоговые органы рассматривают компании как основу для интеграции учетных данных налогоплательщиков при разработке планов налогового учета. Риск может быть уменьшен, а стабильность и законность налогового законодательства может быть улучшена.

Именно здесь налоговые органы играют ключевую роль в определении правовой системы. Доказательства такого управления теперь можно найти во многих законах по всему миру. По возможности, содержание налоговой системы должно включать типы и категории государственных налогов, такие как: анализ до налогообложения, финансовый анализ, исследования собственности, цели, статьи и услуги.

Большинство государств признают, что одной из наиболее значимых государственных функций является налоговый контроль. В некоторых государствах (например, во Франции и США) центральные налоговые органы входят в структуру Министерства финансов, в то время как в других государствах (Китай, Австралия, Япония) они являются независимыми [23].

Интересно отметить, что в то время как иностранные государства часто включают положения о налоговых правонарушениях в свое налоговое законодательство, российские уголовно-правовые нормы сведены в единый кодекс. Например: раздел 26 Свода законов США; Общий налоговый кодекс – во Франции; отдельные налоговые законы – в Италии, Великобритании и Японии.

В Уголовный кодекс Германии включено больше нарушений, субъектами которых являются регулирующие органы. Уголовный кодекс Германии устанавливает ответственность за необоснованное взимание налогов и сборов.

В США налоговый контроль организован достаточно запутанно, что в основном связано с системой федеральных штатов.

Нарушение сроков уплаты налогов, уменьшение налоговых обязательств – вот лишь несколько причин для проведения налоговых проверок в США. Кроме того, если инспектор-контролер получает информацию от наемного информатора, то может быть установлен налоговый контроль [96]. При проведении налоговых проверок субъекты контроля вправе анализировать бухгалтерскую и отчетную документацию, а при необходимости вызывать для дачи показаний любого сотрудника объекта

контроля.

Вопросы, связанные с отмыванием денег, решаются на основе американского опыта. Используя при расчетах небольшое количество наличных денег налоговые органы США добились поразительной эффективности в этом секторе. Так, небольшие суммы выплачивались с помощью кредитных карт, в то время как крупные суммы – с помощью банковских чеков.

Система налогового контроля Канады славится своей высокой эффективностью благодаря эффективной и гибкой налоговой политике, учитывающей интересы государства, территорий и налогоплательщиков. Внутренние налоговые проверки регулируются канадским законодательством, равно как камеральные и выездные. Крупные фирмы и налоговая служба подписали уникальные соглашения, в которых оговариваются конкретные детали предстоящих проверок. Такие проверки обычно длятся от трех до восьми месяцев [96], однако, следует заметить, что документационная база проверки должна быть представлена за последние 4 года. Налоговые органы Канады выездными налоговыми проверками ежегодно охватывают примерно 2% налогоплательщиков, которые по категориям риска совершения правонарушения разделены на четыре группы (идентификация плательщика осуществляется по 150 показателям для физических лиц и 30 – для юридических лиц). Чаще всего проверяют деятельность плательщиков с высоким уровнем риска. Центральное налоговое управление координирует одновременные налоговые проверки крупных компаний и их дочерних предприятий по всей стране.

Право вести все данные о компании и составлять налоговые декларации в электронном виде гарантировано всем канадским налогоплательщикам. Это позволяет увеличить аналитическую и информационную помощь для процедур налогового контроля при одновременном снижении расходов и трудозатрат налогоплательщиков на оформление документов и органов налогового контроля на проведение контрольных операций [126].

Система налогового контроля в Японии была создана в середине 20-го века. В частности, все функции контроля были переданы Национальному налоговому управлению, которое, по сути, является частью Министерства финансов Японии. Районные налоговые управления, районная налоговая служба и налоговая служба острова Окинава являются частью администрации [126].

Вера в налогоплательщика – один из основополагающих постулатов этих организаций, который имеет приоритет над любой попыткой наложить взыскание за налоговое правонарушение [126]. Ответственность за налоговые преступления в Японии регулируется многими уголовными и административными законами, в том числе законом 1959 года «Об удержании государственных налогов», законом 1947 года «О подоходном налоге», законом 1947 года «О налоге с юридических лиц». Но благодаря созданию совершенной, пусть и «мягкой», системы налогообложения уклониться от уплаты налогов практически невозможно» [126].

«Одной из старейших в Европе является налоговая система Франции, в которой организация налогового контроля регламентируется Налоговым кодексом. Процедура налогового контроля в отношении физических и юридических лиц четко разделены и регламентированы в «книге налоговых процедур», которая составляет процессуальный Налоговый кодекс Франции» [96].

Контроль за налогообложением физических лиц с высокими доходами, в том числе журналистов, артистов, спортсменов, руководителей крупных предприятий, осуществляет управление налоговыми статусными проверками.

Согласно французскому законодательству, для крупных предприятий применяются общая проверка и проверка правильности систем учета, а малым предприятиям оказывается помощь при составлении баланса.

Отбор материалов для проведения налоговых проверок во Франции осуществляется на основе изучения налоговых деклараций налогоплательщиков или полученных иностранных данных.

«Несвоевременное представление декларации плательщику облагается налогом в полном объеме с одновременным наложением штрафа. Если доход умышленно скрыт с целью уклонения, то штраф составляет от 40% до 80% от исчисленной суммы налога. В случае регулярного снижения доходов налоги уплачиваются со счетов плательщика в беспорядном порядке. Серьезные нарушения налогового законодательства (подделка документов) предусматривает уголовную ответственность до момента ареста» [96].

В рамках своей компетенции Департамент налогов и таможен Великобритании осуществляет «надзор за правильностью уплаты налогов в бюджет, учет налоговых платежей, а также рассмотрение налоговых нарушений и правонарушений. Налоговые инспекторы отвечают за обеспечение надлежащего администрирования налогов и сборов. В их должностные обязанности входит рассылка налогоплательщикам напоминаний и форм возврата, а также проверка налоговых деклараций и других налоговых отчетов» [96].

Для укрепления взаимоотношений между крупными налогоплательщиками и налоговыми органами был создан Центр обслуживания крупного бизнеса [96]. Подписание заявления о контроле налогов на фирме является обязательным условием для широкого внедрения горизонтального метода контроля в стране. Благодаря подписанию этого заявления руководители компании имеют возможность контролировать свои налоговые риски.

Общие принципы организации налогового контроля Польши регламентированы Налоговым правом, действующим с 1998 г. Контролем в сфере налогообложения в стране занимаются специальные органы налоговых служб. В частности на центральном уровне действует Министерство финансов, в состав которого входят: департамент налогов и сборов, главная инспекция финансового контроля и административно-бюджетное бюро.

К налоговым инспекторам в Польше предъявляются очень высокие требования по части профессионализма: обязательным является высшее

экономическое, юридическое или другое образование по профилю контрольной работы, стаж работы в налоговом органе не менее пяти лет или практика в казначейском контроле не менее трех лет, сдача квалификационного экзамена перед комиссией, которая назначается Генеральным инспектором казначейского контроля. В стране существует тенденция жесткой централизации налогового контроля, в частности, в вопросах сбора деклараций и управления средствами платежа, принудительного взыскания и контроля крупных предприятий.

В противоположность этому, планирование налогового контроля остается децентрализованным, так как шведские налоговые органы осуществляют контроль за группами налогоплательщиков. Среди прочего это позволило Швеции войти в пятерку лидеров по уровню свободы от коррупции в 2013 году [34].

Налоговые проверки в Италии делятся на выборочные, по жеребьевке и проверки по другим причинам (например, из сферы повышенной налоговой значимости, особого вида работ или товаров). В системе органов налогового контроля Италии важная роль принадлежит финансовой гвардии (налоговой полиции), созданной в 1881 г. для обеспечения контроля всей налоговой системы в стране.

При проведении налоговых проверок представители предприятия должны способствовать работе налоговых инспекторов. В частности они обязаны предоставлять необходимые справки и объяснения, бухгалтерскую отчетность, журналы, деловую документацию и другое. Для упрощения налогового контроля в Германии широко используют систему электронного администрирования налогов. Благодаря ее существованию налоговые органы могут минимизировать количество документальных проверок, поскольку по данным электронной отчетности они могут предварительно проконтролировать уплату налогов.

В Германии существует определенная специфика налогового контроля крупных налогоплательщиков, а именно, действует специальный отдел по

обслуживанию этой категории субъектов хозяйствования, подчиненный Верховной финансовой дирекции. Среди основных форм налогового контроля большого бизнеса можно выделить документальную проверку, которая проводится не реже чем один раз в год, но не чаще чем один раз в шесть месяцев.

Немецкое налоговое законодательство прямо санкционирует применение косвенных методов контроля, наиболее распространенным среди которых является метод, основанный на анализе производственных запасов. «Судебная практика в стране свидетельствует о безоговорочном признании судами доказательств размера налогооблагаемой базы, основанные на применении косвенных методов налогового контроля» [71].

Основными нормативно-правовыми актами, регламентирующими осуществление налогового контроля в Германии, является Положение о налоговом контроле и Закон «О налогообложении внешнеэкономической деятельности». Особенностью осуществления контроля за работой немецких налоговых инспекторов является система балльной оценки.

«Балльный нормативный показатель – средство служебного и специального надзора руководством за деятельностью отделов налоговых проверок. Сущность балльной оценки состоит в том, что в зависимости от категории каждого проверенного предприятия (крупного, среднего, малого и мелкого, а также отраслевой принадлежности) налоговому инспектору засчитывается определенное количество баллов (от 1 до 8)» [96].

За отчетный год каждый инспектор должен набрать не менее 34 баллов, что дает основание начальнику принять решение о его служебном соответствии. Руководитель отдела налоговых проверок сверяет результаты работы конкретного инспектора с нормативными показателями для применения соответствующих организационных мероприятий. «Балльный норматив также является основой для составления планов проверок на предстоящий период в части оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами» [96].

Германия поддерживает жесткую политику в отношении между налогоплательщиками и налоговыми органами. Эффективность налогового контроля существенно повышает наличие в стране налоговой полиции – «Штойфа», сотрудники которой имеют права правоохранительных органов. Эта структура была создана в 1922 г. во времена Веймарской республики и реформирована в 1934 г. Сегодня деятельность налоговой полиции регламентирует «Закон об общем порядке налогообложения». Вместе с тем, в стране существует институт налоговых судей, которые, действуя в общих рамках системы юстиции, занимаются исключительно рассмотрением исков по налоговым вопросам.

Налоговая система Германии прошла немалый этап развития и совершенствования. Законодательство, определяющее принципы налогового контроля, здесь достаточно устойчиво и стабильно, хотя периодически вносятся поправки, касающиеся преимущественно изменения налоговых ставок.

Таким образом, немецкая система налогового контроля в ее современном состоянии может служить образцом для других стран. В таблице 1 проведен сравнительный анализ налогового контроля Германии, Франции, Японии, США и России.

Таблица 1 – Сравнительный анализ организации налогового контроля в зарубежных странах и России

Критерии	Германия	Россия	Франция	США	Япония
1	2	3	4	5	6
Варианты формирования налоговых органов и их подчиненности	Структурное подразделение финансового управления				Самостоятельный статус
	Финансовое управление Германии	Министерство финансов Российской Федерации	Главному управлению государственных финансов Франции	Министерство финансов США	
Органы осуществления налогового контроля	Федеральное налоговое управление	Федеральная налоговая служба	Генеральная дирекция налогов	Служба внутренних доходов	Национальное налоговое управление
Неожиданный характер проведения проверки	присутствует	Отсутствует	Отсутствует	отсутствует	отсутствует

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5	6
Право на получение информации	Практика права не предусмотрена специальными документами	Практика права не предусмотрена специальными документами	Практика права не предусмотрена специальными документами	Практика права не предусмотрена специальными документами	Практика права не предусмотрена специальными документами
Срок контроля	Отсутствует ограничение срока	Камеральная проверка – 3 месяца. Выездная проверка – 2 месяца	Минимальный срок проверки составляет 2-3 дня. Ревизионный период – 1 год (может быть продлен еще на два года). Для граждан – не более 1 года	Отсутствует ограничение срока	
Налоговые суды	присутствуют	отсутствуют	отсутствуют	отсутствуют	Налоговые суды

Источник: составлено автором по материалам [3;126].

Проведенный анализ опыта осуществления налогового контроля в зарубежных странах позволяет выделить основные полномочия иностранных налоговых органов:

- право на получение информации – налоговая администрация может потребовать от любого лица предоставления (подготовки) любых справок (документов), относящихся к налоговому законодательству;
- право проверки – возможность налоговых органов контролировать наличие и достоверность данных бухгалтерского учета, налогового учета и отчетности, делать на основе их анализа соответствующие выводы, принимать управленческие решения;
- право пребывания и конфискации – осуществляется специальными агентами и предусматривает сбор информации и документов, необходимых для установления налогового правонарушения предприятием.

Анализируя особенности применения ответственности за налоговые правонарушения в зарубежных странах, можно выделить два основных подхода:

- Западный (американский) – характеризуется жесткостью санкций

за налоговые правонарушения, предусматривает уголовную ответственность, тюремное заключение, применяет комбинированные штрафные санкции. В США нарушение сроков уплаты налогов влечет наложение штрафа в размере 5% от неуплаченной суммы и 50% от суммы, которую налогоплательщик получил бы в случае размещения этих денег в банке. Довольно значительными нарушениями считаются: непредоставление налоговой отчетности (штраф может достичь до 100 тыс. долл. США с лишением свободы до одного года); предоставление неправильной налоговой информации (штраф для физических лиц до 100 тыс. долл. США, для юридических 500 тыс. долл. США).

– Европейский подход – более демократичный, превентивный, направленный на гармонизацию взаимоотношений между налогоплательщиками и контролирующими налоговыми органами. При таком подходе уголовные наказания могут заменяться различными доплатами к налогам, размер которых устанавливается административными органами. При этом, Швейцария, Германия и Великобритания устанавливают фиксированные суммы штрафов, в зависимости от величины нарушения и наличия умысла. Во Франции и Италии штрафные санкции установлены в процентном соотношении от суммы заниженного налога или такого налога, который не оплачен. Размер санкций также зависит от наличия умысла при совершении налоговых правонарушений. Максимальный размер штрафа во Франции составляет 80%, в Италии 240%. В Италии также действует санкция за игнорирование налоговых запросов 500–600 евро за каждый запрос.

Совершенствовать отечественную систему налогового контроля следует с учетом вышеупомянутого опыта развитых стран.

Признаками любой эффективной системы контроля за соблюдением налогового законодательства являются:

- создание структуры налогового ведомства с ориентацией на определение категорий налогоплательщиков, а также четкая и прозрачная ответственность по вертикали внутри ведомства;
- эффективная работа с населением, связанная с ознакомлением с

налоговым законодательством, помощь по заполнению деклараций;

- низкий уровень затрат на проведение налоговых проверок показывает их эффективность;

- применение эффективных форм, процедур и методов налогового аудита предоставляющий налоговым органам широкие полномочия в области налогового контроля для убеждения недобросовестных налогоплательщиков;

- эффективное распределение нагрузки при организации их работы путем внедрения метода оценки работы налоговых инспекторов, позволяющего объективно оценить результаты работы каждого из них.

Выводы по главе 1

Налоговый контроль является производной от функций налогов (контрольной и стимулирующей) и процессом, успех которого определяется усилиями двух субъектов (государства, заинтересованного в максимизации налоговых поступлений в бюджет и налогоплательщика, заинтересованного в том, чтобы избежать утраты части дохода в ходе налоговых отчислений).

Предлагаемый вариант развития налогового контроля предполагает, что основным вектором налоговой политики должно стать достижение равного уровня субъектности участников налогового процесса. При этом ведущим направлением налоговой политики и, соответственно, налогового контроля становится обеспечение прав субъектов на получение налоговых доходов в необходимом объеме и права налогоплательщика на справедливый размер налогового платежа.

Эффективность налогового контроля зависит от того, насколько совершенным является налоговое законодательство. В качестве направлений совершенствования законодательства в сфере налогового контроля предлагается:

- внести изменения в статью 88 Налогового Кодекса РФ, закрепив на законодательном уровне пресекательность срока проведения камеральных проверок (после истечения срока, налоговый орган не вправе продолжать камеральную проверку, в том числе истребовать документы, составлять акты

налоговых проверок);

– обновить критерии Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ для самостоятельного анализа налогоплательщиками уровня своих налоговых рисков. В удобном формате и в одном месте, например, в личных кабинетах налогоплательщиков – компаний представлять полноценную информацию о рисках конкретной организации;

– закрепить на законодательном уровне регламент ознакомления налогоплательщика с материалами проверок.

Глава 2

Анализ информационного и методического обеспечения налогового контроля за деятельностью организаций в Российской Федерации

2.1 Оценка эффективности налогового контроля в Российской Федерации

Налоговая система Российской Федерации является основным инструментом развития централизованных денежных фондов, необходимых для последующих действий финансирования всех направлений национальной деятельности. Это позволяет аккумулировать достаточные ресурсы в федеральном, местном и региональном бюджете и использовать их для национального развития.

Налоговые платежи формируют большую часть доходов государственного бюджета Российской Федерации. Следовательно, исполнение его расходной части напрямую связано со своевременностью и полнотой поступлений средств в бюджет. Это влечет за собой необходимость контроля налоговых органов за правильностью и точностью исчисления и уплатой налогов. Однако, как показывает практика, одного директивного контроля, выражающегося в осуществлении проверок налоговыми органами, недостаточно. Следовательно, возникает необходимость анализа действующей практики налогового контроля и путей её совершенствования.

На сегодняшний день одной из основных целей для налоговой системы Российской Федерации является качественное улучшение налогового контроля.

Своевременность этой проблемы состоит в том, что в стране требуется снижение масштабов уклонения от уплаты налогов, в особенности в период нестабильности экономической обстановки. Следовательно, для налоговых органов ставится задача поиска таких способов взаимодействия с

налогоплательщиками, которые бы помогли максимально снизить риск недополучения в бюджет налоговых поступлений.

Минимизация данного риска возможна только в том случае, если система налогового контроля эффективна и позволяет выявить основное количество правонарушений законодательства о налогах и сборах, а также когда налогоплательщики заинтересованы в уплате налогов, на что их стимулируют новые виды налогового контроля, такие как налоговый мониторинг.

В связи со сложной экономической ситуацией, падением платежеспособного спроса и, как следствие, сокращением производства и снижением налоговых баз, у государства появляется необходимость поиска решения проблемы наполнения бюджета. Необходимо было найти такие способы взаимодействия с налогоплательщиками, которые бы решили ряд проблем: стабильное финансирование доходной части госбюджета, сокращение государственных расходов на осуществление проверок, повышение эффективности проверок, изменение отношения налогоплательщиков к налоговому администрированию благодаря введению новых форм налогового контроля.

Наряду с традиционными формами контроля: выездными и камеральными проверками, одной из наиболее перспективных форм взаимодействия ФНС России и налогоплательщиков является налоговый мониторинг – взаимодействие, основанное на партнерских отношениях, когда государство исполняет роль поставщика услуг и сервиса (развитая инфраструктура, создание благоприятных условий для ведения бизнеса), а налогоплательщики, уплачивая налоги, получают возможность пользоваться данными благами.

Проверки могут быть плановыми и внеплановыми, исходящими и не исходящими.

Плановая проверка документов проводится в соответствии с графиком проверок. «Внеплановая проверка документов – это проверка, которая не

входит в график, но есть соответствующие основания, дающие контролирующим органам право это делать. Документальный выездной порядок проверки – это чек, проводимый по месту нахождения налогоплательщика» [123]. Такая проверка проводится «надзорным органом в соответствии с законодательством о регулировании денежного обращения, порядком расчетов налогоплательщиков по операциям, кассовым операциям, наличием лицензий, сертификатов, соблюдением работодателем законодательства по вопросу трудовых отношений с работниками» [2].

Эффективность их поведения различна: наиболее успешные, по дополнительным затратам, всегда была выездная налоговая проверка. На смену этим методам налогового контроля приходит налоговый мониторинг, который позволяет общаться в режиме онлайн и получать удаленный доступ к информационным системам налогоплательщика, включая его финансовую и налоговую отчетность. Требования для включения в налоговое наблюдение постепенно снижаются.

Для применения данного способа взаимодействия с налоговыми органами налогоплательщикам необходимо соответствовать следующим показателям: сумма налогов, подлежащих уплате за предыдущий период – не менее 100 млн рублей; сумма дохода по данным бухгалтерской отчетности за предыдущий год – не менее 1 млрд рублей; стоимость активов по данным за предыдущий год – не менее 1 млрд рублей [48].

Основные варианты налогового мониторинга чрезвычайно разнообразны. Вот некоторые из них:

- интерактивное разграничение признаков отчетности вплоть до уровня налогового регистра, проводки или формулы;
- проверка и надзор за загруженными данными, а также показателями отчетности;
- сравнение корректирующих версий деклараций с возможностью выявления и формулирования причин несоответствий;
- взаимодействие с сотрудниками налоговых органов, включая

предоставление ответов на вопросы по документации;

- своевременное ведение учета в соответствии с требованиями налогового законодательства;

- удобное изображение данных и информации в пользовательском интерфейсе, включая экранные формы деклараций и протоколирование действий для всех пользователей.

Следует подчеркнуть, что данный метод контроля является достаточно эффективным, судя по результатам его применения. Так, 30% всех налоговых поступлений в федеральный бюджет поступило от участников налогового мониторинга. 21 мотивированное заключение было вынесено по запросу налоговых органов на общую сумму 8,6 млн рублей, а 65 – по запросу налогоплательщиков на общую сумму 183 млрд рублей.

Итоги налогового мониторинга налогоплательщиков также весьма позитивны. Так, сумма начисленных штрафов сократилась на 93% по сравнению с предыдущими периодами, а среднее количество документов, представленных по запросам ФНС России, уменьшилось на 77%; количество запросов ФНС России о предоставлении пояснений и документов снизилось на 54%; расходы бизнеса, связанные с оказанием содействия в проведении налоговых проверок, снизились на 33%.

По состоянию на 1 января 2021 года объектом налогового мониторинга являются 114 организаций. Предполагалось, что их будет 209, в том числе 114 новых хозяйствующих субъектов и 95 действующих корпораций. Однако число участников выросло незначительно.

Среди новых игроков – многочисленные зарубежные компании, в том числе Metro, Nestle, Tikkurila, Leroy Merlin и другие. В этом году к ним добавились 10 организаций группы «Роснефть», 17 дочерних компаний группы «Газпром», 5 дочерних компаний группы «Новатэк», 4 дочерние компании группы «Лукойл», «Норильский никель» и Московская биржа. Все вышеприведенное свидетельствует о том, что налоговый контроль государства требует особого внимания. Важностью налогового контроля в

масштабах государства является необходимость повышения эффективности осуществления налогового контроля.

Рассмотрим случаи, при которых целесообразно провести камеральную проверку:

- организация просрочила дату предоставления налоговой документации;
- компания подала декларацию по налогу на добавленную стоимость о возврате суммы налога;
- организация составила уточненную декларацию для уменьшения суммы налога;
- организации необходимо заранее прекратить налоговый мониторинг.

Однако помимо камеральной проверки налоговые органы могут провести выездную проверку при действии налогового мониторинга:

- организации необходимо заранее прекратить налоговый мониторинг;
- организация составила уточненную декларацию для уменьшения суммы налога;
- организация не выполнила предписания в соответствии с налоговым мониторингом;
- решение о проведении проверки принял вышестоящий налоговый орган.

Исходя из вышесказанного, налоговый мониторинг имеет множество положительных моментов. Впрочем, существуют и недостатки данного вида контроля:

- 1) налоговые органы проводят постоянный и своевременный надзор;
- 2) компании необходимо представить всю свою документацию в открытом виде;
- 3) риск потери и кражи тайной информации;
- 4) множество критериев по системе внутреннего финансового аудита;

5) высокие издержки по внедрению системы взаимодействия с налоговыми органами;

б) постоянное усовершенствование базы по минимизации рисков компании.

Налоговый мониторинг требует значительных усилий, на что не способны многие компании. Комплексная система надзора включает в себя контроль налоговой документации, отчетности, а также налоговое заключение в конце отчетного периода.

Впрочем, также ведутся поиски по уменьшению налоговой нагрузки путем предоставления финансовых резервов. Проведен анализ камеральных и выездных налоговых проверок для определения качества проведения налогового контроля, представленных на рисунках 7; 8; 9.

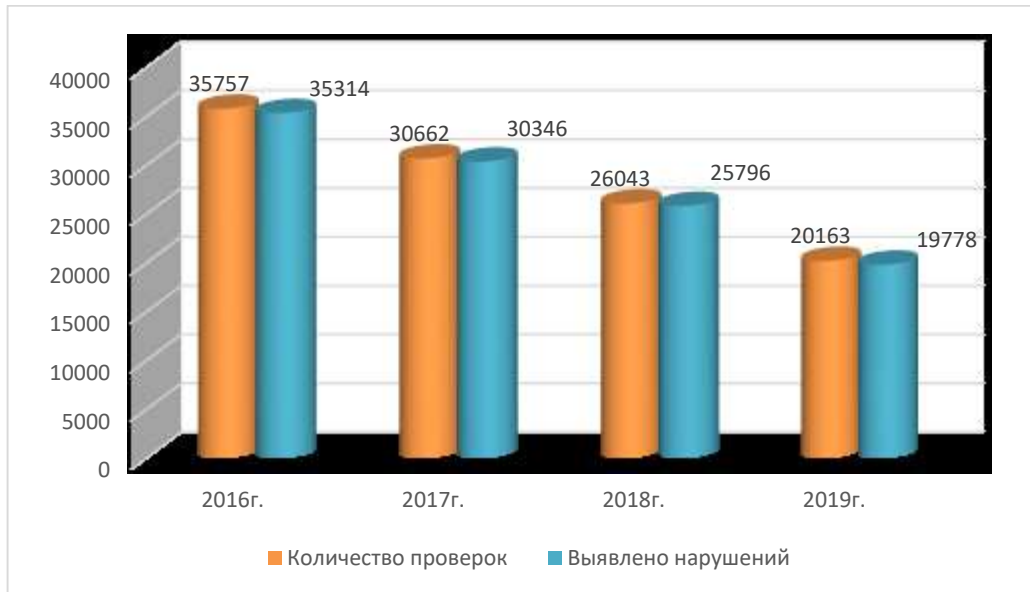


Источник: составлено автором.

Рисунок 7 – Сравнение показателей камеральных налоговых проверок

Проведенный анализ показал, что показатели камеральных налоговых проверок выросли, результативность в 2016 году составила 5,97%, в 2017 – 6,1%, в 2018 – 5,64%, 2019 – 5,4%.

Сравнив показатели выездных налоговых проверок по количеству и выявленным нарушениям, определено, что они сокращаются, но эффективность их выше и колеблется от 98,1% до 99% (2016 г. – 98,76%; 2017 г. – 98,97%; 2018 г. – 99,05%; 2019 г. – 98,09%).



Источник: составлено автором.

Рисунок 8 – Сравнение показателей выездных налоговых проверок

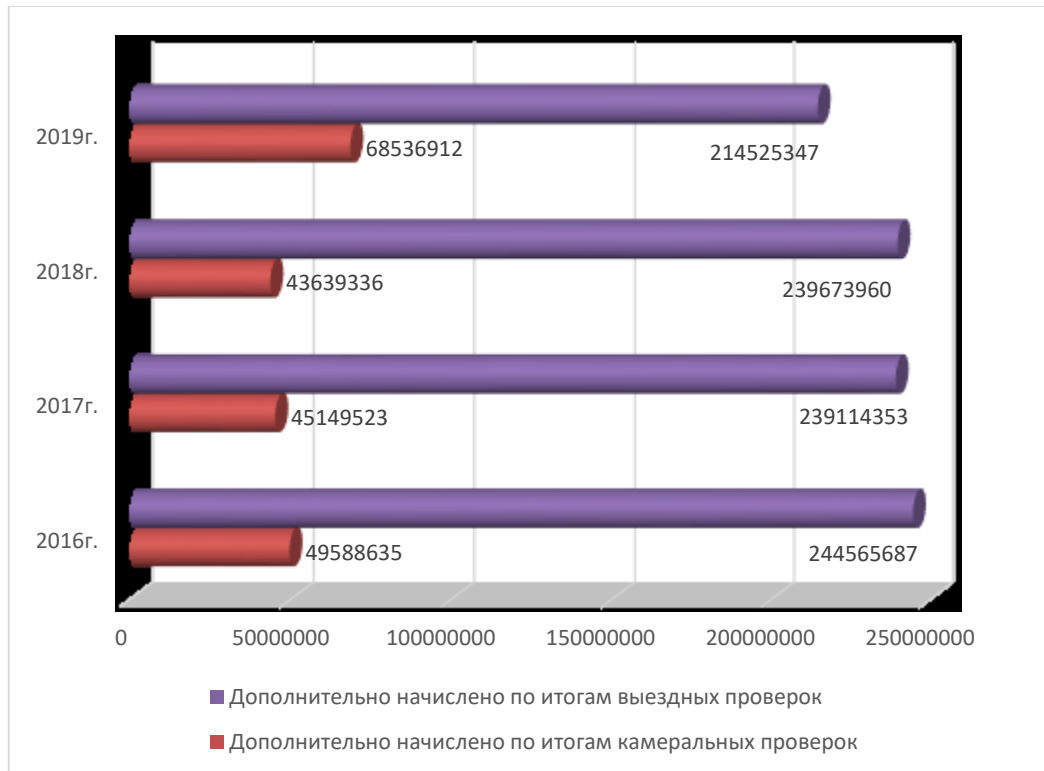
Таким образом, анализ данных за последние 4 года показал рост проведенных камеральных проверок на 69,9%, а выездные налоговые проверки снизились на 43,6%.

Следовательно, можно отметить, что огромное внимание уделяется камеральному контролю, за счет которого снижается нагрузка на выездные налоговые проверки [56].

Анализ показателей, характеризующих результативность камеральных налоговых проверок, представленных на рисунке 8, показывает, что увеличение их количества за период с 2016 по 2019 года [56] привело к росту доходов в бюджет, что не скажешь о выездных налоговых проверках.

Эффективность по состоянию на 2019 г. составила 1,22 тыс. руб. на одну камеральную проверку, а по состоянию на 2016 г. она составила 1,51 тыс. руб. на одну камеральную проверку.

Эффективность выездных налоговых проверок в 2019 г. составила 10639,55 тыс. руб., а в 2016 году 6839,66 тыс. руб. При этом результативность по состоянию на 2016 год и 2019 год составила 98,76% и 98,09% соответственно.



Источник: составлено автором.

Рисунок 9 – Дополнительно начислено по итогам камеральных и выездных проверок, тыс. рублей

Полученные результаты анализа налоговых проверок в Российской Федерации позволяют сделать вывод о том, что в целом налоговые органы работают эффективно в плане выездных налоговых проверок, а камеральные проверки, хоть и показывают рост количества, но эффективность их снижается. Необходимо отметить, что часто сотрудники налоговых инспекций при меньших затратах, работают более результативно и на высоком уровне, об этом говорят данные выездных проверок. Но, несмотря на увеличение поступлений от данного вида налоговых проверок, выявлено снижение их количества.

Также необходимо отметить, что на снижение выездных проверок оказало влияние использование информационной технологии, применяемой налоговыми органами – АИС «Налог-3». Именно использование данного программного обеспечения позволило налоговым органам исследовать большое количество документов дистанционно и выявить налоговые правонарушения.

Как утверждает А.В. Воронина, «анализ практики контрольной работы налоговых органов позволяет выявить ряд существенных недостатков, оказывающих негативное влияние на результативность контрольных действий.

Это можно продемонстрировать на следующих примерах: около 5% комплексных выездных налоговых проверок оказываются нерезультативными; 20% приходится на организации, взыскание платежей с которых невозможно или крайне трудно осуществимо; 50% проверок, проводимых в связи с ликвидацией организации, характеризуются отсутствием доначислений; 20% проверок характеризуются доначислениями, покрывающими не более 10% затрат на реализацию контрольных действий; результативность более половины всех проверок (60%) сравнима с затратами на их осуществление» [50].

Такая неблагоприятная статистика наблюдается в настоящее время и ее можно объяснить фрагментарностью и краткосрочной направленностью предлагаемых инновационных методов налогового контроля. Кроме того, не существует надежного метода оценки качества предлагаемых изменений и эффективности мер контроля, но это не говорит о том, что необходимо отменить все выездные проверки и заменив их дистанционными исследованиями.

Некоторые авторы предлагают также использовать информационные технологии при проведении камеральных проверок для их информационного обеспечения. Например, Е.В. Никулина [83], «для качественного отбора налогоплательщиков необходимо непрерывное формирование досье налогоплательщика, и возможность этого автор видит в объединении камеральных и выездных отделов налогового органа в один отдел контрольной работы».

Из вышесказанного следует, что авторы не опровергают существующую проблему налоговых проверок в плане информационного обеспечения и рекомендуют, на основе полученных данных с помощью информационных

технологий, регламентировать процесс отбора налогоплательщиков на проверку их документации как камеральную, так и выездную. Также необходимо отметить, что на данный момент налоговыми органами используются общие правила и процедуры осуществления налоговых проверок.

В ходе цифровизации экономики актуализируется ряд проблем, которые оказывают серьезное влияние на государственную систему налогового контроля. Внедрение новых технологий обуславливает появление налоговых рисков, увеличивает качество и эффективность налогового администрирования.

Решение ряда вопросов по данной проблематике видится возможным путем внесения корректировок в налоговое законодательство, предусматривающее цивилизованные механизмы налогового регулирования и учитывающее особенности каждого отдельного вида налога.

Основные направления по совершенствованию осуществления налогового контроля представлены на рисунке 10.

Налоговый контроль в налоговой системе любой страны занимает центральное место. Сущность налогового контроля заключается в мотивации налогоплательщиков через систему налоговых санкций к соблюдению налогового законодательства и своевременной и полной уплате налоговых платежей. Кроме основных форм налогового контроля, таких как выездная и камеральная налоговая проверка [44], с 2016 года вступила в силу новая форма налогового контроля – налоговый мониторинг или «горизонтальный» мониторинг [44].

Появление новой формы налогового контроля не умаляет значения традиционных форм контроля за соблюдением налогового законодательства. Пока небольшое количество налогоплательщиков может быть передано под горизонтальный контроль из-за законодательных требований к размеру компании.



Источник: составлено автором по материалам [3;44].

Рисунок 10 – Основные направления по совершенствованию проведения налогового контроля

Параллельное развитие различных форм налогового контроля улучшит налоговый климат в стране и позволит создать условия для творческого подхода в налогообложении. Существенные изменения в российском налоговом контроле привели к увеличению налоговых поступлений на фоне улучшения показателей собираемости налогов, но без повышения налоговой нагрузки. Информатизация налоговой службы позволяет автоматически выявлять компании-однодневки, способствуя тем самым формированию справедливой и равноправной конкурентной среды. Однако для совершенствования налогового администрирования имеются значительные ресурсы, которые еще предстоит использовать.

Деятельность налоговых органов в сфере налогового контроля нацелена

на обеспечение полного и своевременного сбора налогов и сборов в соответствии с действующим налоговым законодательством и при условии соблюдения налогового законодательства налогоплательщиками и налоговыми органами, правильного применения правовых положений, определяющих применяемый налогоплательщиком режим налогообложения и поощрения законопослушных налогоплательщиков и привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства [44]. Налогоплательщики и вся экономика все больше переходят на цифровые технологии, появляется множество новых возможностей для использования налоговыми органами цифровых данных и аналитических инструментов, все это благодаря объединению усилий с государственными органами, частным сектором и на международном уровне.

Это приводит к повышению эффективности и результативности процессов налогового контроля для налогоплательщиков и налоговых органов во многих юрисдикциях. Становится все больше взаимосвязей между различными системами, которые налогоплательщики используют для ведения своего бизнеса, совершения сделок и общения – тем больше становится возможностей переносить налоговые процессы в эти системы при наличии соответствующих гарантий. Эта цифровая трансформация налогового контроля имеет потенциал для обеспечения соблюдения требований налогового законодательства в большем количестве областей. По мере расширения этих возможностей, возможно, удастся существенно преодолеть структурные ограничения нынешнего налогового контроля, которые могут привести к нарушениям налогового законодательства.

2.2 Сущность и содержание информационного обеспечения процедур налогового контроля за деятельностью экономического субъекта

Действия любой организации должны быть предметом налогового надзора, что обуславливает необходимость многоступенчатой оценки

приведенных налоговых данных. Это контроль даты составления отчетности по установленным налогам, ее визуальный осмотр, проверка отчетности по счету, контроль за правильностью начисления ставок и применения государственных льгот, проверка отчетности по налоговой базе, общая отчетность [34].

Наиболее успешным методом налогового контроля является документальный внеплановый контроль. С помощью этого вида расследования налоговые органы могут вернуть в бюджет значительную часть налогов, которые налогоплательщик отказался платить, а также выявить наиболее серьезные нарушения налогового законодательства.

Для каждого вида проверки в Налоговом Кодексе РФ определены сроки, в которые она должна быть проведена. Каждая форма налогового контроля имеет свои методы. Они выбираются в соответствии с конкретными задачами, стоящими перед контрольными органами. Правильный выбор как формы, так и методов налогового контроля позволяет добиться наибольшей эффективности в процессе налогового контроля.

Наиболее распространенными методами являются прямые и косвенные методы. Прямые методы налогового контроля: наблюдение, анкетирование, учет налогоплательщиков, экспертиза.

Применение всех вышперечисленных методов, как правило, направлено на ознакомление с состоянием налоговой деятельности предприятия, а также на проверку и экспертизу представленных налогоплательщиком документов, их соответствие фактическим данным налогообложения, которые измеряются на предмет точности, полноты и своевременности перечислений в бюджет.

Методы косвенного налогового контроля отличаются от прямых источников информации о налогоплательщике, которые включают:

- анализ выписок банков со счетов налогоплательщика;
- исследование информации поставщиков или потребителей;
- анализ результатов встречных проверок третьих предприятий;

– сравнение деятельности налогоплательщика со средними уровнями по его отрасли и региону в целом, в котором он осуществляет свою хозяйственную деятельность.

Следовательно, методы прямого налогового контроля предполагают использование информации, непосредственно связанной с налоговыми декларациями, записями и иными документами, представленными налогоплательщиком.

В отличие от прямых методов, косвенные методы используются для определения налоговых обязательств налогоплательщиков путем сопоставления информации о деятельности налогоплательщика, полученной из других источников, с бухгалтерскими записями налогоплательщика.

Контролирующие органы имеют право проводить следующие виды налоговых проверок: документальные (плановые или внеплановые); фактические проверки.

Схема информационного обеспечения налогового контроля приведена на рисунке 11.

К сведениям из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, плательщиках сборов, полученная налоговыми органами самостоятельно в процессе выполнения ими контрольных функций.

Для осуществления налоговой проверки ФНС России использует следующие средства информационного обеспечения.

Автоматизированная информационная система ФНС России (АИС «Налог-3») представляет собой единую информационную систему обеспечивающую автоматизацию деятельности ФНС России по всем выполняемым функциям, определяемым Положением о ФНС, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506, в том числе прием, обработку, предоставление данных и анализ информации, формирование информационных ресурсов налоговых органов, статистических данных, сведений, необходимых для обеспечения поддержки принятия управленческих решений в сфере полномочий ФНС России и предоставления

информации внешним потребителям.



Источник: составлено автором.

Рисунок 11 – Информационное обеспечение налогового контроля

Пользователями АИС «Налог-3» являются все налоговые органы Российской Федерации, а также организации, подведомственные ФНС России. Система собирает следующую информацию о налогоплательщике: о руководителе организации, ее учредителях, подразделениях, филиалах; о банковских счетах и движениях по ним; о бухгалтерской отчетности, налоговых декларациях; об уставных документах, учетной и налоговой политике организации; о физических лицах; о связи с контрагентами; о судебных делах, участником которых является налогоплательщик [121].

Система не стоит на месте и постоянно развивается, приобретает новые

функции и расширяет свои возможности. В ближайшее время разработчики планируют внедрить в программу возможности контроля внешнеэкономической деятельности фирмы, тем самым закрыв пробел в недостаточной осведомленности налоговых органов об операциях налогоплательщиков и снизив количество мошеннических налоговых схем [46].

Частью данной системы является функция «Личный кабинет», которая предоставляет налогоплательщикам более удобный формат общения с налоговым органом посредством дистанционной подачи налоговых деклараций, получение всех уведомлений в электронной форме, запрос информации в режиме онлайн.

Таким образом, программное обеспечение АИС «Налог-3» позволяет существенно сократить документооборот, повысить эффективность работы налоговой инспекции, в частности, отдела камеральных проверок, а также снизить трудозатраты.

Большую роль программа играет в ходе выявления налоговых рисков налогоплательщиков, реализуя риск-ориентированный подход, который последнее время применяется налоговыми службами всех развитых стран.

Данная система также основана на риск-ориентированном подходе, позволяет определить уровень налогового риска каждого налогоплательщика для дальнейшей концентрации налогового контроля на компаниях с наибольшим уровнем риска. Внедрение системы проходило в два этапа. Изначально функции программы были ограничены проверкой налоговых деклараций по возмещению НДС.

Однако с 2015 года программа расширила свои возможности и теперь применяется для всех процедур налогового контроля правильности расчета и уплаты НДС. Система в автоматизированном режиме анализирует операции купли-продажи, которые налогоплательщики отражают в декларациях путем зеркальной сверки информации о записях по счетам-фактурам, выявляет расхождения, которые возникают из-за несоответствия в счетах-фактурах

налогоплательщика и его контрагентов, направляет требование о предоставлении дополнительных документов.

В АСК НДС заложено более 80 критериев, использующихся для проверки компаний, которые позволяют создать «портрет» налогоплательщика, отражающий всю информацию о нем: сделки, контрагенты, результаты финансово-хозяйственной деятельности, а затем представить это в наглядной форме, разделив налогоплательщиков по уровням рисков на высокий, средний и низкий, пометив соответствующим цветом (красный, желтый, зеленый).

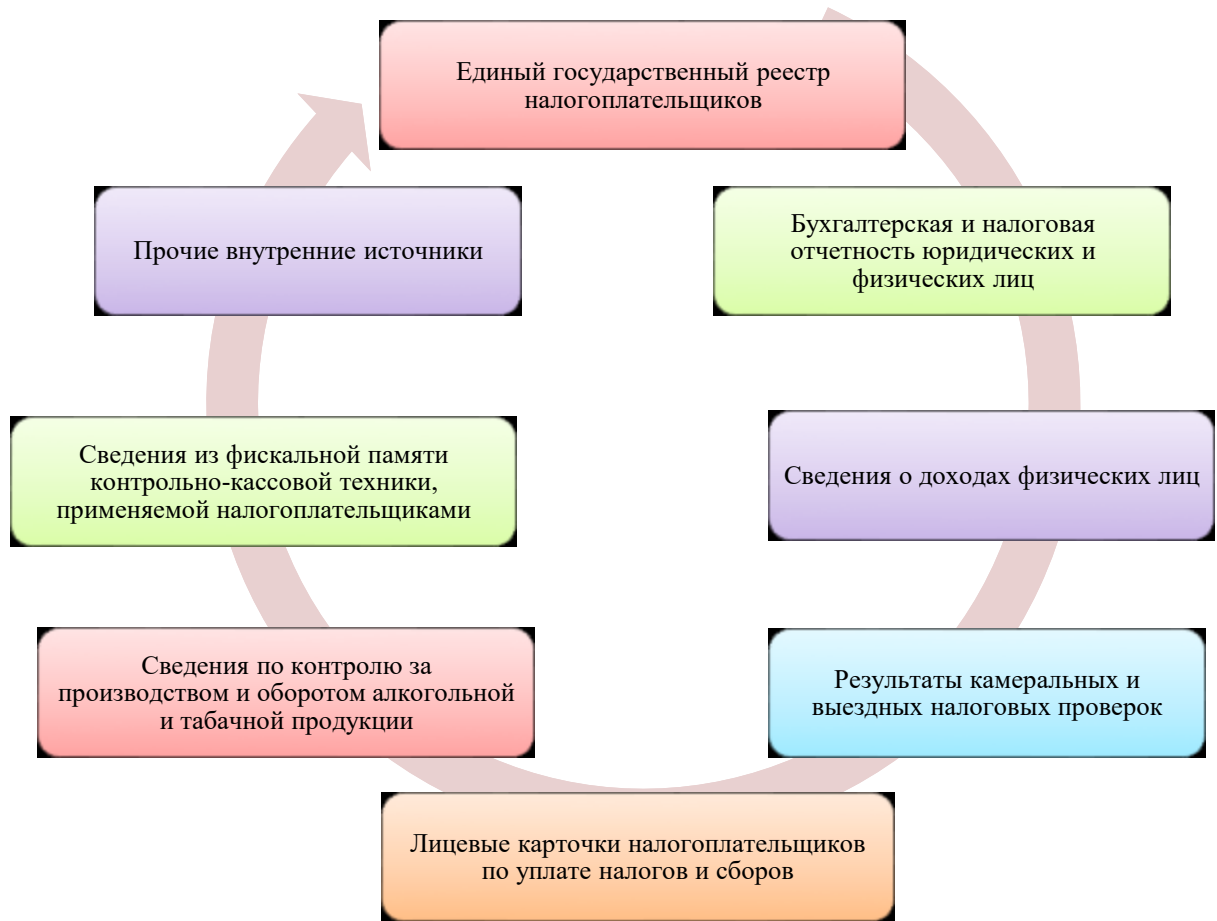
При дальнейшей работе с этим налогоплательщиком налоговый инспектор будет либо тщательнее подходить к проверке, если это компания в «красной» зоне риска, либо анализировать только те операции, которые являются нестандартными и заслуживающими внимания.

Помимо этого, есть возможность отразить всю цепочку контрагентов в виде схемы («Дерево связей»), которая выявит и укажет фирмы «однодневки», созданные для транзита денежных средств, и прочие фиктивные организации [26].

Результатом анализа собранной информации о налогоплательщиках становится «Досье налогоплательщика», состоящего на налоговом учете. На основании этого «Досье налогоплательщика» осуществляется предварительный отбор для проведения выездных налоговых проверок.

Следовательно, не все руководители организаций ознакомлены с тем, что налоговые органы отслеживают всю информацию об их финансовой деятельности об их личных доходах, сделках на финансовых рынках и прочее, а затем применяют ее в налоговом контроле. Внутренние источники информации представлены на рисунке 12.

Одним из результативных методов является сравнительный анализ показателей налоговой и бухгалтерской отчетности с соответствующими средними показателями по отрасли или по подобным налогоплательщикам.



Источник: составлено автором по материалам [126].
Рисунок 12 – Внутренние источники информации

Исходя из анализа этих показателей, для проведения налоговой проверки выбираются те налогоплательщики, показатели хозяйственной деятельности которых, существенно отличаются от средних, хотя в данном случае необходимо учитывать и другие критерии для оценки, например, срок деятельности организации в этой отрасли, дополнительные виды деятельности и другое. Важным критерием является существенный рост (в сравнении со среднеотраслевыми) материальных затрат в отношении объема продаж готовой продукции, что свидетельствует, либо о завышенных расходах в себестоимости продукции, либо о заниженных показателях реализованной продукции [56].

Имеются установленные методы отбора налогоплательщиков по внутренней информации. Основные методы отбора представлены на рисунке 13.



Источник: составлено автором.

Рисунок 13 – Методы отбора налогоплательщиков на выездные налоговые проверки по внутренней информации

Необходимо отметить, что так же сравниваются показатели деятельности в самой организации за ряд предшествующих лет или отчетных периодов. Информация, обретенная данным методом, значительно влияет на включение налогоплательщика в кандидаты на проведение выездной налоговой проверки. Выбор для налоговой проверки не является предположением о том, что налогоплательщик совершил налоговое правонарушение, но указывает на то, что некоторые цифры или информация, представленные в налоговой декларации, не соответствуют средним показателям (прошлому, профессии, отрасли) или противоречат другой информации, поданной в налоговые органы.

Большое изменение некоторых показателей или их отношений порождает пристальное внимание налоговых органов и приводит к необходимости разъяснений налогоплательщика.

Ниже приведены некоторые характеристики полученной информации налоговыми органами, которые увеличивают шансы быть выбранными для проведения налоговой проверки:

– Получение более высокого дохода. Налогоплательщик с более высоким доходом в прошлом, неожиданно подает налоговую декларацию с низким доходом. Шансы увеличиваются также при выборе для налоговой проверки, когда налогоплательщик достигает высокого среднего дохода.

– Подача документов по самозанятости. Самозанятые налогоплательщики также уязвимы перед налоговой проверкой. Самозанятые налогоплательщики отличаются от индивидуальных предпринимателей или юридических лиц тем, что доход, полученный в результате самозанятости, не подлежит стандартной системе проверки. Однако такие налогоплательщики по-прежнему обязаны отчитываться о 100% своих доходов и могут вычесть все расходы. Слишком большое количество вычетов без документов в итоге подвергнет самозанятого налогоплательщика проверке.

– Операционные кассовые операции. Денежные операции трудно отследить, их легко скрыть и трудно проверить. Вероятность того, что бизнес, работающий преимущественно в наличных деньгах, будет выбран для налогового контроля.

– Отчетность о продолжающихся убытках или низкой прибыли: последовательные периоды потерь ставят под сомнение устойчивость бизнеса. Ставится под сомнение способность продолжать бизнес, несмотря на несколько лет потерь. Изучались такие факторы, как неучтенные доходы или чрезмерные вычеты из расходов.

– Отчет об огромных убытках по сравнению с предыдущей прибылью - когда бизнес без четкой причины демонстрирует значительные изменения в прибыльности по сравнению с предыдущими годами. Основные показатели включают заниженные доходы или завышенные расходы.

– Противоречивая налоговая информация: противоречащие записи в декларации, если налоговая декларация не соответствует другой информации, поданной ранее в налоговый орган, могут вызвать налоговую проверку.

– История налоговых проверок: предыдущие налоговые проверки, которые привели к начислению дополнительных налогов увеличивают

вероятность будущих налоговых проверок.

– Отношение к проверяемой компании: компании, входящие в группу, в отношении которых проводится налоговый контроль, могут привести к тому, что для проведения налоговой проверки будут выбраны связанные с ними организации.

– Отношение к третьему лицу: проверка записей третьих лиц, как правило, возникающих в результате налоговой проверки или расследования других налогоплательщиков, может вызвать налоговую проверку. Например, расходы налогоплательщика А – это доходы налогоплательщика В. Связь между обеими сторонами может быть исследована и проверена.

– Жалоба третьей стороны: третье лицо, у которого может быть информация о неплательщике налогов, может написать в налоговый орган. Налоговый орган рассмотрит жалобу, если есть основания, и проведет проверку.

– Совершение экстравагантных покупок наличными или активов: внезапное проявление повышенных признаков богатства и достатка путем покупки активов, таких как дома или автомобили, может спровоцировать налоговую проверку. Отчет о доходах или подоходном налоге не является пропорциональным или доказывает способность к полной покупке наличных денег. Это может свидетельствовать о неучтенных доходах.

– Предоставление крупных пожертвований: пожертвования на благотворительные цели используются для уменьшения налоговых обязательств. Он привлечет к себе пристальное внимание, если его доля по сравнению с доходом будет необычайно высока.

– Задолженность по крупным возмещениям налогов: значительный возврат налога за счет налогоплательщика увеличивает шансы на проведение налоговой проверки. Крупные возвраты указывают на большие убытки или чрезмерные вычеты из декларации налогоплательщика или что-то, что компенсировало большую сумму налога, которую налогоплательщик должен был бы заплатить. Это может спровоцировать дополнительную проверку со

стороны налоговых органов.

– Частые международные сделки: наличие счетов в иностранных банках и частые трансграничные операции повышают вероятность проведения налоговой проверки. Трансграничные сделки и сокрытие активов в зарубежных странах часто используются методом уклонения от уплаты налогов. Такая деятельность традиционно заставляет налоговые органы нервничать, поскольку возможности требовать записи от третьих лиц (банков, финансовых учреждений) в зарубежных странах (некоторые строгие законы о секретности) крайне ограничены.

Описанные методы использования информации для выявления кандидатов на проведение выездной налоговой проверки основываются на исследовании и анализе бухгалтерской и налоговой отчетности при проведении камеральной проверки.

Таким образом, собирается вся имеющаяся информация и решается вопрос о проведении выездной налоговой проверки, особенно это касается тех налогоплательщиков, у которых уже были налоговые правонарушения в прошлом.

Налоговые органы обязаны постоянно проводить такую аналитическую работу всех уровней (до ФНС России).

По мнению Н.Н. Шелемех «при этом должна присутствовать обратная связь, то есть сначала отчетная информация движется от территориальных налоговых органов в управление ФНС России по субъектам Российской Федерации и выше, а затем аналитическая информация движется от вышестоящих налоговых органов к нижестоящим» [45].

Как правило, в обязательном порядке в план проведения включаются проверки, представленные на рисунке 14.

Проблемы, влияющие на эффективность работы налоговых органов, включают разрозненную информацию, разные ее источники о налогоплательщиках, неспособность достичь интегрированного представления о налогоплательщиках и их обязательствах, трудности в обмене

данными в различных форматах в установленные сроки.



Источник: составлено автором.

Рисунок 14 – Налогоплательщики, включающих в план проведения налоговых проверок

Основные проблемы в информационном обеспечении налогового контроля следующие:

- разрозненные и избыточные источники данных как в государственном секторе, так и за его пределами;
- несвоевременный обмен данными между налоговыми органами;
- данные получены и доступны в ручных записях и документах, что приводит к трудностям в обеспечении исполнения и отслеживании соблюдения требований при проведении налогового контроля, затрачивается большой объем времени на их обработку;
- отсутствие комплексного охвата базы налогоплательщиков среди налоговых органов и связанных с ними учреждений и/или партнерами;

- ограниченный доступ или отсутствие доступа налоговых органов к данным о доходах и результатах деятельности налогоплательщиков;
- неточные или неполные данные о налогоплательщиках;
- законодательные препятствия для доступа к записям и операциям, связанным с налогоплательщиками (например, законы о банковской тайне в некоторых странах, ограничивающие доступ налоговых органов к банковским и финансовым операциям налогоплательщиков);
- большой объем записей операций, делает сложным и трудным мониторинг реализации доходов, а также своевременность инициирования и завершения мер по их восстановлению;
- большое количество налогоплательщиков, связанных с ними записей, документов и операций, что делает сложным контролировать соблюдение требований;
- ручные операции, предоставляющие ограниченные возможности для мониторинга и обеспечения полного соблюдения налоговых правонарушений налогоплательщиков, что приводит к задержкам и неэффективности в предоставлении услуг налогоплательщикам, контроля, за соблюдением требований, а также инициирования проверок и взыскания налогов;
- отсутствие обмена данными внутри налоговых подразделений и между ними, что приводит к неэффективности контроля, за соблюдением налоговых обязательств мониторинга;
- низкий уровень контроля за соблюдением требований, что приводит к задержке и неадекватной реализации доходов;
- приоритет отдается обработке поданных деклараций или заявлений налогоплательщиков, и недостаточное внимание уделяется контролю за соблюдением законодательства;
- большое количество налогоплательщиков, документов и ручных операций, что приводит к увеличению административных расходов для налоговых органов и увеличению затрат на соблюдение требований

налогоплательщиков;

- печать, распространение и обмен физическими документами;
- отсутствие самообслуживания для налогоплательщиков, что требует большего административного бремени и более высоких расходов для налоговых органов и налогоплательщиков;
- сложные бизнес-правила и требования к соблюдению, усугубляемые ручными системами и процессами;
- физическая проверка контроля за регистрацией, соблюдением требований, платежами и взысканием задолженности;
- минимальные или отсутствующие возможности самообслуживания для налогоплательщиков;
- налоговые органы параллельно используют как автоматизированные, так и ручные системы, что приводит к увеличению операционных расходов;
- операционные процедуры отнимают время сотрудников налоговых агентств, оставляя минимум возможностей для планирования, мониторинга и анализа.

Источники информации и алгоритм ее обработки в новой технологической среде налогового контроля представлены на рисунке 15 [49].

Информация в налоговом контроле должна отражать реальные количественные параметры налоговых последствий, их динамику, тенденции изменения.

Модернизация и трансформация IT-технологий увеличивает потенциал налоговых органов и увеличивает воздействие на налогоплательщиков.

Понемногу образовывается некая «адаптивная платформа» налогового контроля, которая начинает действовать только «с цифровыми источниками данных и с цифровыми идентичностями налогоплательщиков, оперирующая в режиме настоящего времени и со встроенным налоговым комплаенсом» [48].

Вывод бизнеса из серых зон и максимальное «обеление» деятельности – основная цель налоговых и контролирующих органов.



Источник: составлено автором по материалам [49].

Рисунок 15 – Источники информации и алгоритм ее обработки в новой технологической среде налогового контроля

К информации, содержащейся в различных источниках, для возможности ее использования в налоговом контроле, предъявляются определенные требования, они представлены на рисунке 16.



Источник: составлено автором.

Рисунок 16 – Требования, предъявляемые к аналитической информации в налоговом контроле

Изучив информационное обеспечение налогового контроля предвидится «увеличение информации для проведения налогового контроля, исходя из этого, предлагается расширение информационной базы и внедрение современных цифровых информационных технологий для обработки данных, которые обеспечат повышение качественного уровня аналитики в обосновании действий хозяйствующих и контролируемых субъектов» [48]. В ближайшее время все организации должны перейти на онлайн-взаимодействие с налоговыми органами. Это позволит государству проводить меньше проверок, а бизнесу – сократить затраты и почувствовать себя увереннее.

Рассмотрим, какие на сегодняшний день существуют информационные

технологии для получения информации и аналитической работы при подготовке и проведения налогового контроля.

Первой информационной технологией в работе налоговых органов стала автоматизированная система контроля за возмещением НДС из бюджета (далее – АСК НДС). Ее применение позволило в корне изменить отношение к недобросовестной налоговой конкуренции в бизнес-среде всего за несколько лет. Так, доля сомнительных операций по НДС с 8% в 2016 году снизилась до 0,6% в 2019 году, а количество организаций с признаками фиктивности с 1,6 млн до 120,6 тыс. за тот же период.

Важное направление интеграции данных – использование информации, которая поступает в ФНС России в рамках автоматического обмена ею с другими странами. Сегодня, она приходит из более 60 стран, включая Кипр, Люксембург, Британские Виргинские острова, Каймановы острова, Маврикий, Сейшельские острова, Австрия, Панама, Швейцария, Латвия. Те данные, которые получают налоговые органы в рамках автоматического обмена применяются для установления недеklarированных доходов в зарубежных источниках, а также зарубежных счетов, инвестиционных договоров, контролирующих лиц из контролируемых иностранных компаний.

Борьба с недобросовестной налоговой конкуренцией является тенденцией глобальной налоговой повестки дня [121]. Для этого созданы и применяются два стандарта IAIT по международному автоматизированному информационному обмену. Осуществляется обмен информацией о финансовых счетах единого стандарта отчетности (Common Reporting Standard), что помогает выявлять недеklarированные доходы из внешних источников, КУС и их контролеров.

Государственный информационный ресурс бухгалтерской отчетности объединяет всю бухгалтерскую (финансовую) отчетность организаций, ее пояснения и аудиторские заключения на площадке, к которой могут обращаться государственные органы, предприятия и граждане. Консолидация данных на федеральном уровне позволяет перейти к внешней администрации.

Например, функционал «Личного кабинета налогоплательщика» постоянно совершенствуется и расширяется на основе запросов самих налогоплательщиков. Сегодня сервис используется 27,7 млн граждан, 1,8 млн индивидуальных предпринимателей и 818 тыс. организаций [121].

ФНС России создает единый реестр населения на базе ЗАГС, и инспектор сможет открыть базу данных и увидеть сразу взаимозависимость и аффилированность. Также рассматриваются варианты автоматизации работы с обращениями граждан. Одним из важнейших трендов является упрощение этого процесса для налогоплательщиков и обеспечение меньшего участия в рассмотрении обращений сотрудников ФНС России с целью исключения «человеческого фактора».

Вся информация о налогоплательщиках собирается в центрах обработки данных. Внедрение центров обработки данных позволило ФНС России перейти на новый уровень контроля. ФНС России продолжает создавать информационные массивы по сферам, которые позволяют налоговым органам собирать доказательства правонарушения.

Согласно статистике ФНС России, за 9 месяцев 2019 года проведено на 35% меньше выездных налоговых проверок по сравнению с аналогичным периодом прошлого года. Всего 7,1 тыс. проверок. Проверок малого бизнеса за 9 месяцев 2019 года составило 744, это на 25% меньше по сравнению с прошлым годом [121].

Также хочется отметить, что для организаций, которые работают на упрощённой системе налогообложения шансы попадания в план выездной налоговой проверки крайне низки. Благодаря информатизации удалось ввести самозанятых и иные современные формы налогового администрирования [121].

Таким образом, цифровизация налогового контроля в России должна стать основным элементом информационного обеспечения. Это подразумевает взаимодействие фискальных органов и бизнеса в дистанционном формате. Организации в добровольном порядке будут

предоставлять налоговым органам онлайн-доступ к своим информационным системам, данным бухгалтерской и налоговой отчетности. Взамен они могут надеяться на уменьшение количества проверок. Фискальные органы не будут запрашивать отчетные документы, поскольку смогут изучать и анализировать все процессы в режиме реального времени.

Проверке будут подвергаться только те операции, которые включают элементы риска. Трудозатраты организаций на сопровождение налогового контроля в таком формате снизятся более чем на треть.

2.3 Специфика методического обеспечения организации налогового контроля

Основными условиями динамичного развития российской экономической системы являются эффективная реализация и рост налогового потенциала субъектов Российской Федерации. Это необходимо для выполнения субфедеральными властями возложенных на них функций и задач по обеспечению населения необходимыми социальными, культурными и жилищно-коммунальными услугами.

Для методического обеспечения выделяют следующие виды налогового контроля:

– «Предварительный контроль – это проверка до начала отчётного периода по тому или иному виду налога, либо до решения вопроса об изменении сроков уплаты налогов, предоставлении налоговых льгот и так далее» [15]. Например, предоставление налогового кредита осуществляется только при условии проведения предварительной проверки государственным органом финансового состояния налогоплательщика. Проведение предварительного контроля необходимо для предупреждения правонарушений в сфере налогов, а также для укрепления финансовой дисциплины.

– Текущий контроль иначе называют оперативным. Данный вид контроля осуществляется во время отчётного периода путём приёма

налоговой отчётности, требования объяснений по этой отчётности, сверки лицевых счетов с целью недопущения занижения налоговой базы и, как следствие, уклонения от уплаты налогов. Текущий контроль позволяет оперативно реагировать на изменения финансовой деятельности, тем самым предупреждая возможные нарушения законодательства о налогах и сборах, а, следовательно, предотвращая финансовые потери государственной или муниципальной казны. Особенностью этого вида контроля является то, что он проводится в процессе ежедневной работы налогоплательщиков.

– Последующий контроль – это проверка финансово-хозяйственных операций за истёкший период. Последующий налоговый контроль реализуется посредством выездных налоговых проверок, во время которых проводится анализ отчётности, балансов, а также изучение всех сторон финансово-хозяйственной деятельности, непосредственно связанных с налогообложением. Цель данного вида контроля заключается в выявлении налоговых правонарушений за истёкший налоговый период. Отличие последующего налогового контроля от текущего заключается в том, что, если при текущем контроле возможна корректировка налоговой отчётности в случае выявления нарушений, то при последующем контроле такая возможность не предусматривается. Последующий контроль имеет всесторонний, комплексный характер.

В Российской Федерации преимущественно преобладает последующий налоговый контроль. Однако следует отметить, что наиболее эффективным считается сочетание всех трёх видов налогового контроля.

Налоговый контроль в зависимости от процедуры проведения подразделяется на документальный и контроль исполнения.

Документальный контроль заключается в проверке налоговых и бухгалтерских отчётов, которые предоставил налогоплательщик, в процессе которой устанавливается, насколько беспристрастно представлена финансовая информация в этих документах и соответствуют ли она действительности.

Документальный контроль включает:

- проверку полноты и правильности оформления представленных документов;
- проверку соответствия показателей – данная проверка осуществляется с помощью использования специальных контрольных соотношений, которые позволяют выявить ошибки в отчётности.

Контроль исполнения – это проверка фактических данных, позволяющая оценить работу хозяйствующего субъекта, а также полноту исполнения функций, возложенных на него.

Цель контроля заключается в обеспечении органов, которые осуществляют надзор за деятельностью данного хозяйствующего субъекта, необходимой информации для принятия решений по устранению недостатков.

Несмотря на то, что существуют различные виды налогового контроля, которые обладают специфическими особенностями, все они используются для оценки количественных результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, её законности и целесообразности.

Одним из важнейших условий эффективного налогового контроля является правильный выбор форм и методов налогового контроля. Если виды налогового контроля никак не закреплены в налоговом законодательстве, то формы и методы налогового контроля имеют правовое закрепление в Налоговом Кодексе Российской Федерации, позволяя сохранить баланс интересов налоговых органов и плательщиков налогов и сборов в процессе проведения налогового контроля.

Для методического обеспечения налогового контроля необходимо рассмотреть классификацию по различным видам, как показано в приложении А.

Таким образом, необходимо отметить, что требуется большое количество различной информации для методического обеспечения всех видов налогового контроля.

Методическое обеспечение налогового контроля включает различные

методы и формы, включенные в механизм налогового контроля, которые не должны ущемлять права и интересы налогоплательщиков, а также обеспечивать результативное обнаружение налоговых нарушений, которые приводят к сокращению доходов государства.

В.В. Бурцев «отождествляет формы и методы налогового контроля и выделяет четыре формы: ревизия, проверка, надзор, экспертиза нормативно-правовых актов и иных документов (включая касающиеся государственных программ, международных договоров и прочее), в том числе их проектов» [28].

Точку зрения В.В. Бурцева разделяют Е.Ю. Грачева и Э.Д. Соколова, считая, что не следует делить формы и методы налогового контроля. В их работах нет чёткой границы между формами, видами и типами налогового контроля [98].

Ряд ученых отождествляют формы и виды налогового контроля. Так, например, Е.В. Поролло, Э.Г. Ванштейн, Л.М. Крамаровский, С.О. Шохин в качестве форм налогового контроля выделяют предварительный, текущий и последующий, то есть формы налогового контроля различаются лишь в зависимости от времени его проведения [126].

Ряд ученых, такие как Р.М. Михайлова, Е.Е. Смирнова считают, что в данной формулировке из форм налогового контроля можно выделить лишь налоговые проверки, так как остальные перечисленные понятия скорее относятся к методам, которые могут использоваться в ходе проведения налоговых проверок [126].

Так, например, осмотр помещений и территорий налогоплательщика не может проводиться вне рамок налоговой проверки, а значит не может являться самостоятельной формой налогового контроля.

Несмотря на неточное определение форм и методов налогового контроля в налоговом законодательстве, многие учёные, такие как Ю.А. Крохина, С.Г. Пепеляев, Т.Д. Садовская, придерживаются именно такого понятия форм налогового контроля. Также существует множество подходов к

определению методов налогового контроля [126].

Согласно статье 82 Налогового Кодекса РФ «налоговая проверка подразделяется на камеральную и выездную: камеральные проверки проводятся налоговыми инспекторами по налоговой отчетности или налоговыми инспекторами по документам, полученным от налогоплательщика. Срок проведения не должен превышать 3 месяцев. Проверяется только тот налог или сбор, о котором ведется отчетность; выездные проверки проводятся инспекторами непосредственно на территории налогоплательщика и могут относиться к любым налоговым платежам» [59].

В статье 82 Налогового Кодекса РФ определены следующие основные формы налогового контроля [3]:

– Получить комментарии можно по любому вопросу, касающемуся налоговых отчетов, документов и других вопросов. Формами налогового контроля является получение налогоплательщиком объяснений как в устной, так и в письменной форме [3].

– Проверка бухгалтерской и отчетной информации осуществляется в течение 10 дней в связи с представлением налогоплательщиком налоговой и бухгалтерской документации по документам, которые налогоплательщик должен представить в соответствии с запросом налогоплательщика. Проверяется, насколько правильно ведется учет налогоплательщиком и правильно ли в это время составляется отчетность [3].

– Инвентаризация – «одна из форм налогового контроля, применяемая при выездных проверках. Она осуществляется в отношении обязательств и имущества налогоплательщика» [3].

– Осмотр территории, помещений, документов и вещей, связанных с получением налогоплательщиком дохода – производится в ходе осмотра, в присутствии свидетелей по делу и оформляется протоколом (ст. 92 Налогового Кодекса РФ) [3].

– Мониторинг – относительно новая концепция и форма налогового контроля, которая с 2015 года применяется только к крупным

налогоплательщикам. Проверка по заявлению налогоплательщика и решению ФНС России (ст. 105.26 Налогового Кодекса РФ) возможна только на добровольной основе. В информационные базы данных налогоплательщиков, когда применяется налоговый мониторинг или вся необходимая информация и документы поступают в электронном виде и, таким образом, налоговый контроль осуществляется постоянно и непрерывно [3;126].

Наиболее действенным методом налогового контроля [126], обеспечивающим всестороннюю проверку плательщиков, выступает выездная проверка, но, по ряду причин, нет возможности проведения выездных проверок каждого плательщика, в результате чего требуется модернизация методики проведения камерального контроля, как эффективного способа.

Права налоговых органов при проведении налогового контроля представлены на рисунке 17.

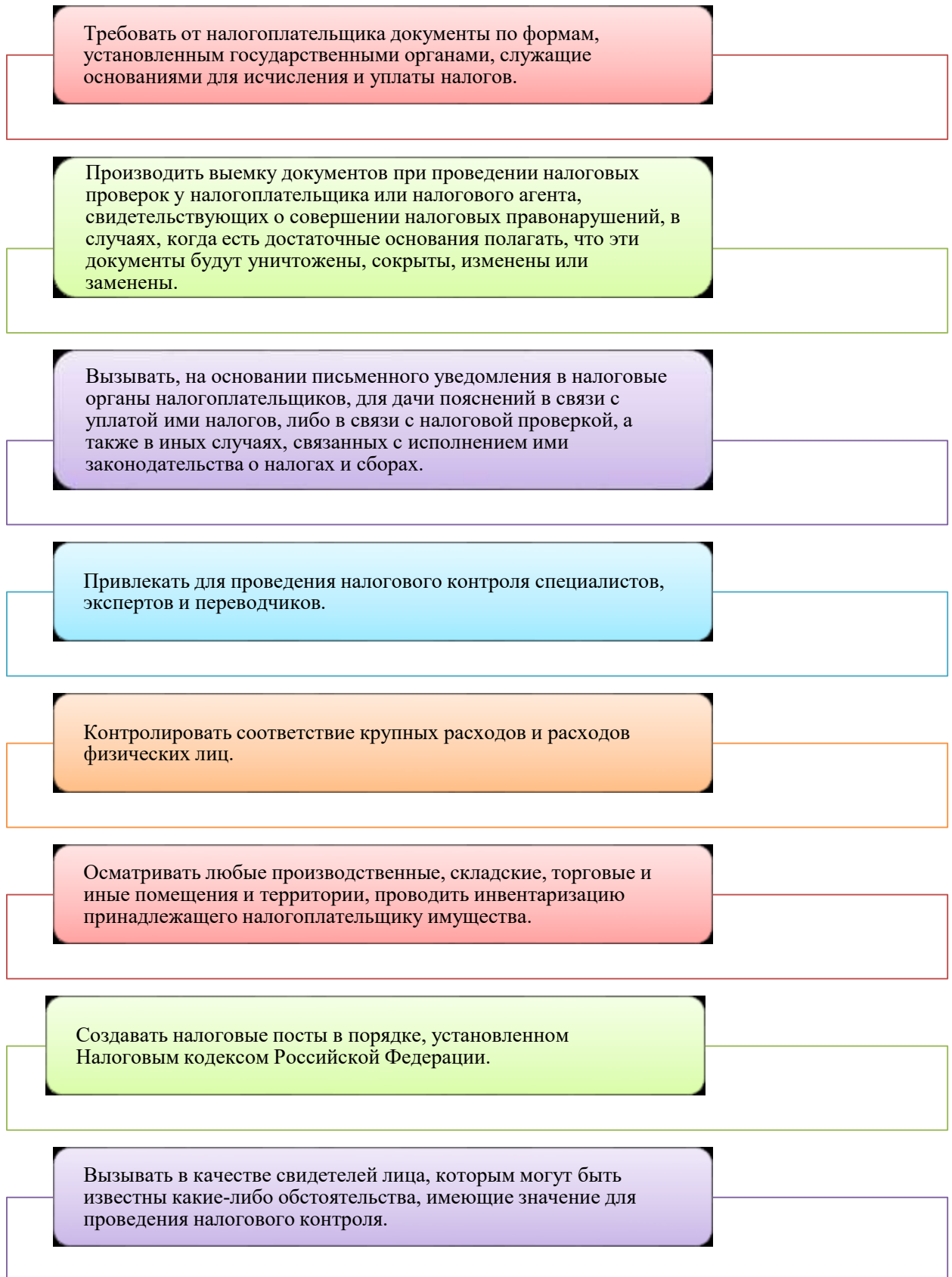
Важно отметить, что плательщик освобожден от ответственности, когда в декларацию вносятся изменения до завершения срока подачи, до конца срока уплаты и до проведения выездной проверки.

По результатам камеральной проверки производится составление требования об уплате налога.

Соответственно принципам законодательства в области налогов обязанность по доказательству вины возложена на налоговые органы. Процесс сбора доказательств при камеральной проверке не регламентирован, поэтому эффективность налогового контроля существенно снижается.

Кроме того, в результате анализа можно отметить проблемы, связанные с реализацией камерального контроля: уклонение от уплаты; сложность законодательства; наличие спорных моментов в п. 6 ст. 108 Налогового Кодекса РФ; проблема по истребованию представления документации.

Для того, чтобы определить направления реформирования налоговой системы России по борьбе с уклонением нужно выявить причины такого уклонения.



Источник: составлено автором по материалам [3;126].
Рисунок 17 – Права налоговых органов при проведении налогового контроля

Результаты экспертных опросов плательщиков и налоговых органов позволяют выделить причины (на основании социального опроса) уклонения: без уклонения, невозможно получать прибыль – 69,9% (высокая налоговая нагрузка); нет желания отдавать свои денежные средства, не ощущая отдачи – 65,9%; нежелание ухудшения собственного материального положения – 32,9%; пробелы в законодательстве, нестыковки – 32,9%; сложность Налогового Кодекса РФ – 23,6%; нежелание афишировать имущественное положение – 16,5% [121].

Таким образом, основной причиной уклонения являются экономические мотивы (в том числе и улучшение собственного материального положения). В результате можно выделить ряд существующих проблем: недостаточный уровень сотрудничества с внешними органами по обмену информацией; низкий уровень приема отчетностей с помощью телекоммуникационных каналов; слаборазвитая система предпроверочного анализа; недостаточная степень автоматизации налогового контроля.

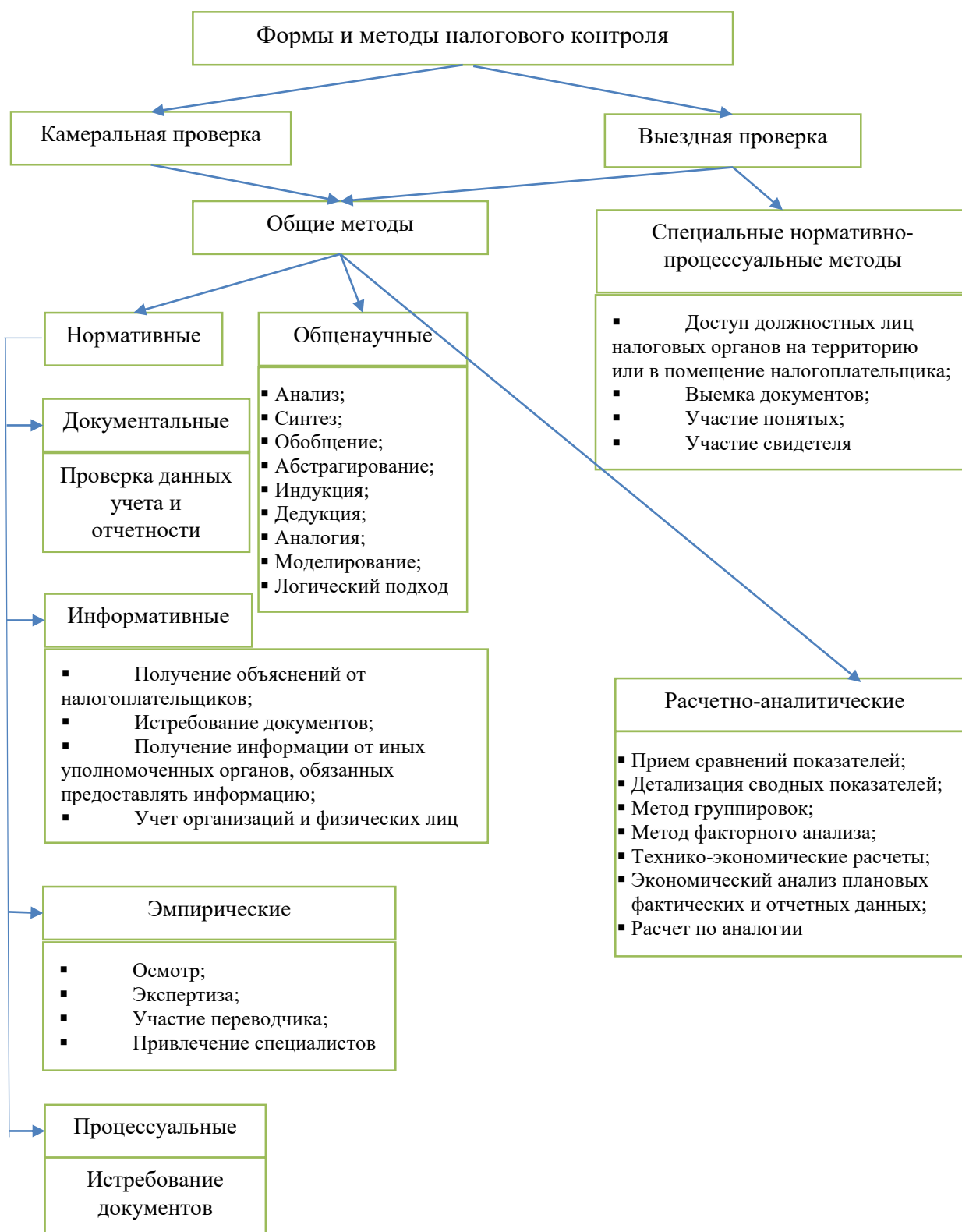
Обобщив вышесказанное, представим механизм налогового контроля, включающий различные формы и методы, на рисунке 18.

Можно сделать вывод о том, что сегодня потенциал налоговых органов по проведению контроля используется недостаточно [126]. Это обнаруживает необходимость совершенствования эффективности работы налоговых органов по данному направлению.

Налоговый контроль осуществляется путем использования различных форм, то есть совокупности способов и приемов.

В настоящий момент налоговый контроль проводится в форме двух основных видов проверок – камеральной и выездной.

Порядок проведения камеральной налоговой проверки закреплен ст. 88 Налогового Кодекса РФ. В соответствии с установленным порядком, камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения территориального налогового органа.



Источник: составлено автором по материалам [3;126].

Рисунок 18 – Механизм налогового контроля

Камеральная проверка представляет собой «форму текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства» [36], она проводится на основе налоговых деклараций и расчетов, а также

документов, представленных налогоплательщиком, и документов о деятельности налогоплательщика, которыми располагает налоговый орган. «Камеральная проверка, в отличие от выездной, направлена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные, в процессе ее проведения, нарушения» [36].

В структуре камеральных налоговых проверок можно выделить две составляющие:

- Контроль налоговых деклараций, при котором в настоящее время широко используются автоматизированные системы обработки информации.
- Углубленный анализ полученной информации с использованием различных методов.

Для каждого вида проверки Налоговый Кодекс РФ определяет сроки, в которые она должна быть проведена. Каждая форма налогового контроля имеет свои методы. Они выбираются в соответствии с конкретными задачами, стоящими перед контрольными органами. Правильный выбор как формы, так и методов налогового контроля позволяет добиться наибольшей эффективности в процессе налогового контроля.

Наиболее распространенными методами являются прямые и косвенные методы. К прямым методам налогового контроля относятся: наблюдение, анкетирование, изобретательство, учет налогоплательщиков, экспертиза.

Применение всех вышеперечисленных методов, как правило, направлено на ознакомление с состоянием налоговой деятельности предприятия, а также на проверку и экспертизу представленных налогоплательщиком документов и их соответствия фактическим данным налогообложения, которые измеряются на предмет их точности, полноты и своевременности перечислений налогоплательщиков в бюджет.

Методы косвенного налогового контроля отличаются от прямых источников информации о налогоплательщике, которые включают:

- анализ выписок банков со счетов налогоплательщика;

- исследование информации поставщиков или потребителей;
- анализ результатов встречных проверок третьих предприятий;
- сравнение деятельности налогоплательщика со средними уровнями по его отрасли и региону в целом, в котором он осуществляет свою хозяйственную деятельность.

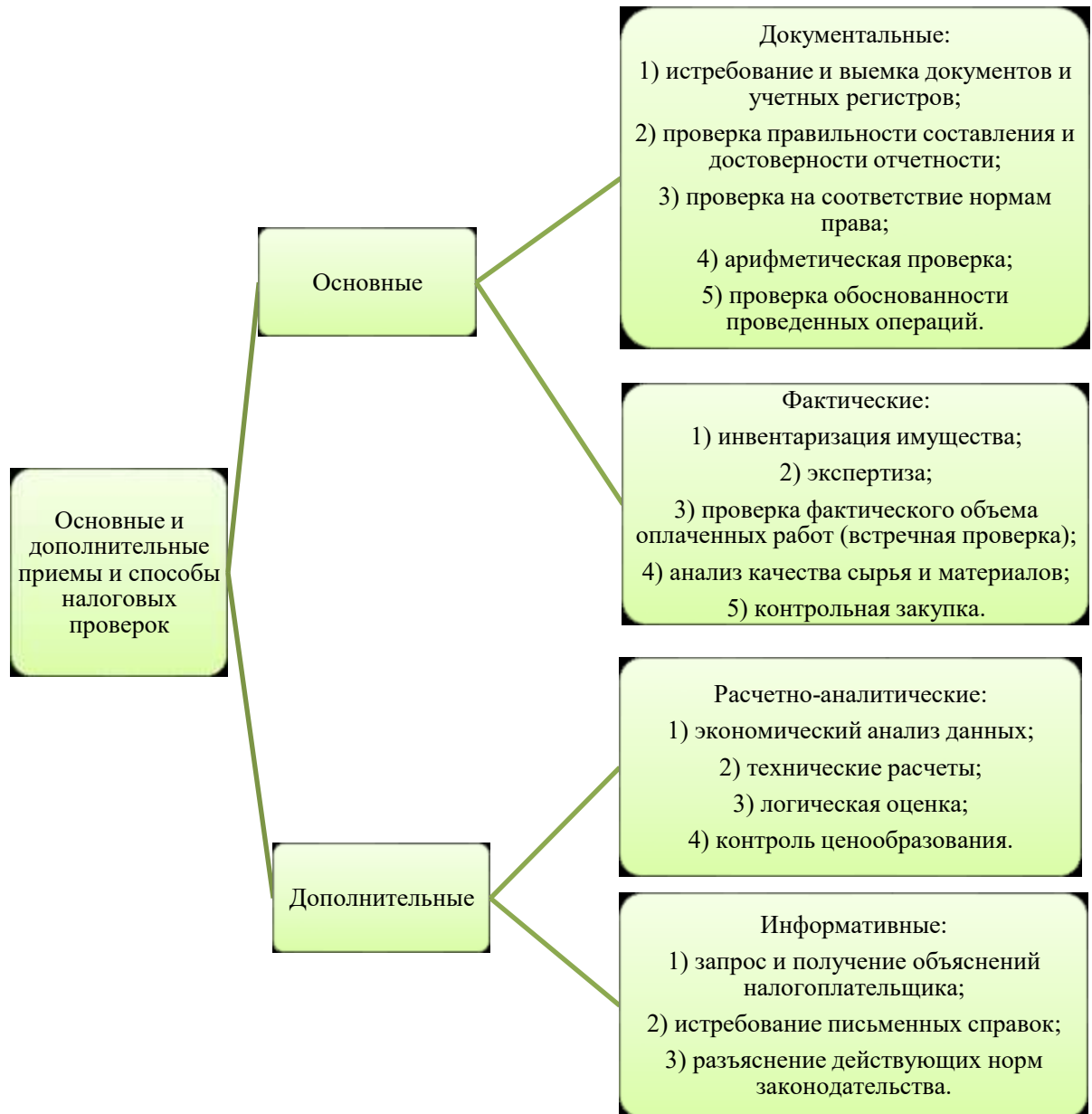
Следовательно, методы прямого налогового контроля предполагают использование информации, непосредственно связанной с налоговыми декларациями, записями и иными документами, предоставляемыми налогоплательщиками.

В отличие от прямых методов, косвенные методы используются для определения налоговых обязательств налогоплательщиков путем сопоставления информации о деятельности налогоплательщика, полученной из других источников, с бухгалтерскими записями налогоплательщика. Основные и дополнительные способы налоговых проверок приведены на рисунке 19.

Эффективность камеральной формы налогового контроля обуславливается, главным образом, предупреждением приобретения неосновательной налоговой выгоды, компенсирование НДС (на основе выявления налоговых разрывов).

Доначисление по итогам камеральных проверок сохраняет свое значение в качестве результата, но утратило характер главной цели. Вследствие этого камеральная налоговая проверка становится центральным звеном по выявлению объектов риска, определению очередности и глубины выездной формы налогового контроля [49].

Налоговый орган стремится реализовать концепцию партнерского взаимодействия налогового органа и налогоплательщиков, мотивируя налогоплательщиков к добровольному выполнению, в полном объеме, налоговых обязательств, рисунок 19.



Источник: составлено автором по материала [3;126].

Рисунок 19 – Основные и дополнительные способы налоговых проверок

Среди причин позитивной оценки налогоплательщиками современного механизма камерального контроля Е.В. Овчарова выделяет:

– «исключение возможности субъективной дискреции налоговых инспекторов, поскольку принятие решений о контрольных мероприятиях было переведено на централизованный автоматический принцип» [49];

– снижение уровня недобросовестной конкуренции, так как автоматизация налогового контроля и высокий уровень выявления нарушений

обусловили снижение выгоды от обналичивания средств через схемы НДС, и уменьшение количества фирм-однодневок [49];

– повышение прозрачности ведения бизнеса, вследствие добровольного отказа бизнеса от «серых» схем (при этом снижаются налоговые риски).

В качестве направлений дальнейшего усовершенствования камеральной формы налогового контроля рекомендуем создать систему информирования налогоплательщиков, которые заинтересованы в риск-нейтральной стратегии (об основаниях запроса дополнительных документов в рамках проведения налогового контроля; о практике решения спорных вопросов, которые неизбежно возникают по результатам и решениям, принимаемым на основе камеральных проверок).

В настоящее время исследователи выделяют следующие характеристики выездных налоговых проверок:

– в качестве объекта налогового контроля выступает не специфика деятельности отдельного налогоплательщика (данный объект сохраняется, но имеет все меньшее значение), а виды деятельности (например, оптово-розничная торговля, транспортные услуги, IT-технологии), взаимосвязи между хозяйствующими субъектами – то есть те зоны, в которых с наибольшей вероятностью могут быть выявлены схемы минимизации налогов [49];

– совершенствуются методические подходы – используются инновационные технологии оценки рисков и управления; изменилась концепция организации выездной проверки – к моменту ее начала аналитическим путем должны быть подготовлены материалы по выявлению 70% предполагаемых нарушений; увеличивается количество показателей предпроверочного анализа, применяются цифровые технологии, используются сложные аналитические методики;

– идет поиск «наиболее точных критериев отбора налогоплательщиков для проведения ВМП (например, в качестве таких

критериев используются низкая налоговая нагрузка и связь с фирмами - однодневками). Как наиболее дорогостоящая форма контроля выездные налоговые проверки проводятся, главным образом, по крупным налогоплательщикам» [48];

- аналитическая работа автоматизируется и проводится на больших базах данных. При этом расширяется перечень источников информации, включая международные каналы;

- изменилась система оценки результативности работы сотрудников налоговой службы. В качестве интегрального критерия используются взысканные и поступившие в бюджет суммы, в том числе по результатам досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками и судебных решений [49]. Рассмотренные изменения обусловили повышение качества выездных проверок. Из данных статистической налоговой отчетности ФНС России известно, что за период 2015–2018 гг. количество проверок сократилось на 53,3%, доначисления на одну проверку выросли в 2,5 раза [49].

Выявленные в результате проведенного исследования основные характеристики камеральных и выездных проверок представлены в приложении Б. Основное направление увеличения результативности налогового контроля заключается в совершенствовании научно-методического обеспечения контроля на основе современных технологий сбора, обработки и анализа информации.

Существующие методики налогового контроля – это, как правило, «механический просмотр» налоговой документации хозяйствующих субъектов или физических лиц, платежных поручений (в основном выборочно), при котором можно пропустить существенную информацию. Сверка используемых документов требует большого количества времени. Методика изучения и анализа большого количества документов при их значительном объеме и однообразии процесса проверки содействует пропуску важной информации, особенно если проводилась проверка выборочно [126].

На современном этапе развития налогового контроля характерно наличие ряда проблем методического обеспечения налоговых проверок, решение которых возможно только на базе эффективного использования информационных технологий, которые представлены на рисунке 20.



Источник: составлено автором по материалам [121].

Рисунок 20 – Проблемы методического обеспечения налоговых проверок

Практика убеждает в необходимости совершенствования методик налоговых проверок, в первую очередь, на основе обеспечения мониторинга потоков денежных средств и использования данных в пользу контроля. Без тщательного изучения методологических основ налогового контроля, их разработки, нельзя решить проблему роста эффективности контроля. Поэтому сегодня назрела необходимость разработки программного обеспечения

налогового контроля с применением современных цифровых технологий. Выполнение обработки постоянно увеличивающегося объема информации уже невозможно с использованием новейшего программного обеспечения «АИС Налог-3», поэтому необходима полная цифровизация, автоматизация и разработка передовых IT-технологий, которые представляют собой неотъемлемый и неизбежный процесс в налоговом контроле.

Механизм действия предлагаемой блокчейн технологии представлен на рисунке 21.



Источник: составлено автором.

Рисунок 21 – Механизм блокчейн технологии

Механизм блокчейн технологии, представленный на рисунке 21, заключается в том, что вся информация от физических и юридических лиц, будет собираться в личном кабинете налогоплательщика по

«Идентификационному номеру налогоплательщика».

Информация для физических лиц: заработная плата за месяц; прочие доходы; данные о составе семьи. При получении этой информации, она будет сравниваться с внеучетной информацией, будут исчисляться налог на доходы с физических лиц с учетом льготных налоговых вычетов, это будет происходить в режиме онлайн, программа сама будет считать и вычитать с заработной платы. Потом налогоплательщик может перевести самостоятельно с данного счета денежные средства на банковские счета, а банковские организации, не смогут принимать переводы денежных средств, кроме как с «Идентификационного номера налогоплательщика», таким образом, все доходы физических лиц будут проходить через базу ФНС России. Тот же самый механизм будет и у юридических лиц, они будут вносить всю информацию по организации на «Идентификационный номер налогоплательщика», а это: бухгалтерская (финансовая) отчетность, налоговая отчетность, статистическая отчетность, отчетность должна включать все данные по уплачиваемым налогам, например, «Налог на доходы физических лиц», должны поступать данные по заработной плате на «Идентификационные номера налогоплательщика» всех сотрудников. По налогу на имущество каждый месяц должна обновляться база по выбывшему и поступившему имуществу в организацию.

Несмотря на всю простоту предлагаемого внедрения технологии блокчейн на сегодняшний день в России имеются некоторые проблемы для реализации данного мероприятия: большая численность населения; бумажные носители и оцифровка документов; нехватка IT-специалистов; доступ к сети Интернет и компьютерная грамотность.

Одной из главных задач ФНС России является создание условий налогоплательщикам для своевременного и полноценного выполнения их обязанности уплаты налоговых платежей через предоставление надежных и удобных путей технологически оптимизированного взаимодействия на основе существующих возможностей. Требуется, чтобы налоговые органы активно

взаимодействовали с иными органами власти, представителями внебюджетных фондов, муниципальных образований. Целью этого взаимодействия является предоставление условий для стабильного функционирования бизнеса, улучшение экономической дисциплины в налогообложении и обеспечении своевременности начисления и уплаты налогов в бюджет и внебюджетные фонды.

Создание условий налогоплательщикам для своевременного и полноценного выполнения их обязанности уплаты налоговых платежей является одной из главных задач ФНС России [121]. Осуществление данной задачи может быть через предоставление надежных и удобных путей технологически оптимизированного взаимодействия.

Для решения данного вопроса требуется, чтобы налоговые органы активно взаимодействовали с иными органами власти, представителями внебюджетных фондов, муниципальных образований для достижения цели данного взаимодействия – предоставление условий для стабильного функционирования бизнеса, обеспечение своевременности начисления и уплаты налогов.

Внедрение данных информационных технологий, максимальная автоматизация процессов налогового контроля и консолидация внутренней и внешней информации в информационном ресурсе позволит перейти к более прогрессивной системе оценки результатов деятельности налоговых органов.

В настоящее время контрольная функция ФНС России реализуется лучше с каждым годом, о чем свидетельствуют показатели эффективности контрольной работы. Внедряется множество инструментов цифровизации, помогающих автоматизировать работу, уменьшить трудозатраты, чтобы сократить долю ручного труда, что позволит также сократить ошибки [121]. При этом стоит отметить, что существует проблема самой оценки эффективности работы ФНС России, поскольку не всегда действующая методика оценки может дать именно показатели эффективности и результативности, и не всегда рост показателей может демонстрировать рост

на одно мероприятие или на один затраченный на администрирование рубль.

Необходимо совершенствование критериев оценки эффективности работы налоговых органов. Внимание к оценке эффективности вызвано тем, что проведение каких-либо мероприятий целесообразно только в том случае, если они оказывают результативное и эффективное действие одновременно, следовательно, оценка этих мероприятий – достаточно важная задача.

Выводы по главе 2

При осуществлении налогового контроля применяются определенные правовые формы, используются различные методы, которые не выходят за рамки налогового законодательства, налоговый контроль проводится в рамках контрольно-процессуальной деятельности.

Основная цель налогового контроля – проверка правильности 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.

Информационное обеспечение доказательств налоговых нарушений, достигается с помощью специфических методов, основными из которых в настоящее время выступают налоговые проверки.

Поэтому назрело кардинальное изменение подхода к сбору информационных 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.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что формы и методы налогового контроля в Российской Федерации урегулированы на

императивном уровне, а именно: на уровне норм Налогового Кодекса РФ, а также ряда нормативных актов ФНС России, носящих подзаконный характер. Данные нормы являются общими, такими, которые распространяют свое действие на всех без исключения субъектов, осуществляющих экономическую активность на территории Российской Федерации.

Для совершенствования эффективности камеральных проверок представляется целесообразным внесение изменений в действующее законодательство, а именно:

- при невозможности проведения проверки из-за больших объемов материалов срочно принимать решение о назначении выездной проверки;
- для повышения эффективности налогового контроля предлагаем разработку программы (позволяющей ликвидировать схемы ухода от уплаты), суть которой состоит в следующем: банковские учреждения каждый квартал должны предоставлять налоговым органам по месту учета клиентов банка (налогоплательщиков), по запросу инспекторов, данные по потокам всех счетов этих юридических лиц в электронной форме. После предоставления налоговой и бухгалтерской отчетности программа автоматически сравнивает значение выручки и денежных средств поступивших на счет. По результатам выявленных отклонений срочно проводить мероприятия налогового контроля (данные положения также должны быть регламентированы в Налоговом Кодексе РФ);
- включение в Налоговый Кодекс РФ определения «углубленная камеральная проверка» и определение перечня ситуаций, когда налоговые органы вправе осуществлять такие проверки.

Глава 3

Направления совершенствования информационного и методического обеспечения налогового контроля за деятельностью экономического субъекта

3.1 Разработка информационного и методического обеспечения налогового контроля в организациях строительной отрасли

Строительная отрасль занимает важное место в национальной экономике и выступает одним из крупнейших источников поступлений в федеральный и региональный бюджеты. Исходя из этого, чрезвычайно важно правильно организовывать налоговый учет в организациях строительного профиля, следить за прозрачностью информации, вести постоянный налоговый контроль за соблюдением налогового законодательства в сфере информационного и методического обеспечения.

Различию общественных проблем налоговой деятельности посвящен ряд научных разработок отечественных и зарубежных ученых, непосредственно вопросам налогообложения деятельности в сфере строительства в России уделено меньшее внимание со стороны теоретиков. Хотя практические аспекты налогообложения операций в области строительства подпадают под постоянное внимание контролирующих органов и нередко выступают предметом судебных споров. Основной целью налоговых органов является вывод хозяйствующих субъектов из серых зон деятельности и максимальное «обеление» бизнеса. На данный момент наблюдается рост налоговых перечислений строительных организаций в бюджет государства, что свидетельствует об успешной деятельности контролирующих органов. Данный процесс будет продолжаться и далее, а потому осуществлять сомнительные схемы будет еще сложнее.

Организация эффективного информационного и методического обеспечения налогового контроля строительных организаций в условиях роста

налоговых преступлений является непростой и противоречивой задачей, так как необходимо учитывать новые формы и методы их совершения.

Строительная отрасль является одной из криминализированных из всех отраслей экономики [126]. Действующее налоговое законодательство содержит ряд норм, касающихся налогообложения участников строительного рынка. Перечень налогов, под которые подпадают те или иные участники строительного рынка, зависит от ряда факторов, в частности видов инвестирования в недвижимость. Каждый из них требует основательного раскрытия, ведь для реализации любого механизма финансирования необходимо участие многих субъектов (выступать участниками конкретной застройки). При этом могут использоваться различные финансовые инструменты и различные договорные конструкции, в зависимости от потребности. Для определения направлений по совершенствованию информационного и методического обеспечения налогового контроля необходимо выявить виды налогового контроля строительных компаний.

Наиболее эффективный вид налогового контроля строительных компаний – выездная проверка, но ее проводят все реже. Вместо этого налоговики предпочитают новые технологии – используют систему бизнес-процессов, которые охватывают максимальное количество компаний, при сборе информации.

Информационное обеспечение налоговых органов при проверке строительных организаций включает:

- Компании на общем режиме. Инспекторов интересуют компании на общем налоговом режиме, ведь они платят НДС. Программа АСК НДС автоматически ищет нестыковки в декларациях по НДС. На основе этих данных и происходит отбор кандидатов на выездную проверку.

- Компании на упрощенной системе налогообложения и других спецрежимах декларацию по НДС не сдают, поэтому налоговым органам сложнее отследить подозрительные операции. Это объясняется тем, что компании, находящиеся на упрощенной системе налогообложения, проверяют

крайне редко.

– Крупный бизнес. Налоговые органы заранее утверждают план, в котором определяют предполагаемую сумму начислений на выездных проверках. В зависимости от региона сумма колеблется от 10 млн руб. до 40 млн руб. Следовательно, для малого бизнеса риск выездной проверки минимален.

– Холдинги с активами. Налоговые органы учитывают реальную возможность взыскать многомиллионную недоимку. Наивысший риск выездной проверки выпадает на долю крупнейших компаний, которые отражают в отчетности основные средства и нематериальные активы.

Процедура получения информации налоговыми органами для налогообложения деятельности строительных организаций при выявлении подозрительных схем приведена на рисунке 22.

Налоговые органы анализируют отчетность с помощью автоматизированного комплекса АСК НДС, ресурсов сведений Банка России, трансфертного ценообразования, ЕГРЮЛ, таможни, ПК «ППА Отбор». Некоторые инспекции используют ресурс «Супераналитик» – он консолидирует базу данных из банковских выписок. Для обработки этой информации в территориальных инспекциях появились контрольно-аналитические отделы.

Они выстраивают «Дерево связей», в котором все компании делятся на категории:

- выгодоприобретатель – реально работающая компания;
- техническая компания – микроофис, минимальная налоговая база, штат из одного-двух человек. С нее начинается вывод денег, налогов на однодневку;
- однодневка с массовыми директором и адресом, без штата, основных средств, отчетность не сдается.

Выгодоприобретатель – не любая компания со штатом и основными средствами, а та, от которой связь ведет к технической компании и

однодневке. Программа не может распознать, был ли умысел у выгодоприобретателя. Собрать доказательства должны подразделения контрольного блока инспекции. У них есть такие полномочия. Эти же инспекторы отвечают за то, чтобы участники цепочки добровольно уточняли налоговые обязательства.



Источник: составлено автором.

Рисунок 22 – Процедура получения информации налоговыми органами для налогообложения деятельности строительных организаций

Сгруппируем этапы деятельности налоговых органов получения информации для определения правонарушений строительных организаций в сфере налогообложения:

Этап 1. Компания получает требование представить документы или информацию вне рамок налоговой проверки (ст. 93.1 Налогового Кодекса РФ). Контрольно-аналитическая работа охватывает и малый бизнес. Например, в Москве все чаще приходится работать с претензиями инспекции на сумму от

300000 до 3 млн руб. Вне рамок проверки инспекторы запрашивают документы и пояснения за налоговый период выявления разрыва по НДС. Инспектор идентифицирует сделку по сведениям из декларации со ссылкой на счет-фактуру. Затем требует представить договоры, акты, исполнительную документацию, накладные, регистры налогового и бухгалтерского учета, деловую переписку и прочие документы.

Этап 2. После сбора бумаг налоговые органы вызывают руководителя организации на комиссию по финансово-хозяйственной деятельности (п. 1.4 ст. 31 Налогового Кодекса РФ). Руководителю говорят, что он организовал уклонение от уплаты НДС. В некоторых налоговых органах творчески настроенные инспекторы рисуют на доске цветные схемы.

В других – демонстрируют экран с аналитикой из АСК НДС. Далее директору предлагают на выбор три варианта: сдать уточненную декларацию с налогом к доплате; готовиться к выездной проверке по всей деятельности за последние три года с участием экономической полиции (ОБЭП); доказать реальность сделки – найти своего контрагента и привести его на допрос в инспекцию, представить сведения о перемещении товара, размещении его на складах и так далее. В строительной отрасли инспекция ищет задвоение работ. Для этого контролеры сравнивают исполнительную документацию в цепочке заказчик – генподрядчик – подрядчик – субподрядчик.

Затем инспектор смотрит, кто выполнил работы – те ли это лица, с которыми заключены договоры подряда. Налоговые органы должны убедиться, что у подрядчика есть офис и производственная база – склады, транспорт и иные необходимые активы. Опросы свидетелей обязательно включают вопросы об идентификации подрядчика.

Инспекторы выявляют объекты выполнения работ, устанавливают фамилию, имя, отчество и контакты исполнителей подрядчика и опрашивают сотрудников стройплощадки, в том числе прорабов и охранников. Инспекторы также изучают журналы производства работ, журналы инструктажей по технике безопасности, журналы пропусков на объект.

Этап 3. Для тех, кто не стал уточнять декларацию, предусмотрен предпроверочный анализ. Правда, от него не защищает и уточненная декларация. Налоговые инспекторы требуют у строительной организации документы, проводят допросы, изучают банковские выписки. Именно во время такого анализа инспекция определяет план доначислений, оценивает возможность их взыскания и решает, проводить ли ревизию. Отобранных кандидатов инспекция включает в план проверок.

В ходе контроля налоговые органы вправе: требовать документы у налогоплательщика и его контрагентов; вызывать директора для дачи пояснений; проводить инвентаризацию имущества компании; требовать информацию у банков; допрашивать свидетелей; осматривать территорию и документы; производить выемку документов и предметов; проводить экспертизу.

ФНС России рекомендует в ходе проверок использовать все эти полномочия, а также результаты оперативно-розыскной деятельности (письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650) [126].

Представители компании вправе присутствовать на всех мероприятиях налогового контроля (п. 1.8 ст. 21 Налогового Кодекса РФ). На любой стадии ревизии руководство организации и финансовые отделы вправе предлагать доказательства реальности сделки.

После собранной информации и на ее основе назначается выездная налоговая проверка, в результате которой проводится бухгалтерская экспертиза финансовых результатов и бухгалтерской финансовой отчетности, аналитических и синтетических счетов организации, договоров с подрядчиками и поставщиками материалов и прочее.

В условиях рыночной экономики строительные компании, чтобы избежать налогообложения на всю прибыль, скрывают свой истинный доход, искажая учетные данные и фальсифицируя показатели.

Кроме того, периодически на стройплощадках возникают факты хищения, а иногда нарушения в ведении бухгалтерского учета носят

неумышленный характер и связаны с низкой компетентностью или невнимательностью сотрудников. Одной из результативных форм анализа достоверности и прозрачности деятельности строительных организаций является бухгалтерская экспертиза. Во всех указанных случаях проведение бухгалтерской экспертизы поможет установить истинное финансовое положение компании.

Бухгалтерская экспертиза – это комплекс работ по сбору, изучению и анализу документов, черновых записей бухгалтера, других доступных источников информации с целью поиска истины при неизменной привязке к действующему экономическому, финансовому, бухгалтерскому законодательству. Она позволяет установить правильность ведения бухгалтерского учета, выявить хищения в компании.

Проведение бухгалтерской экспертизы в целях налогового контроля необходимо для того, чтобы установить верность налоговых выплат; выявить лицо, ответственное за расхождения в документах; проверить соответствие бухгалтерских документов законам Российской Федерации; установить факт и объемы хищения; рассчитать материальный ущерб в результате хищения; создать доказательную базу при расследовании экономических преступлений.

Бухгалтерскую экспертизу проводит эксперт-бухгалтер, который должен обладать специальными бухгалтерскими (учетно-экономическими) познаниями.

Специальные бухгалтерские познания – это совокупность умений, знаний и навыков, которые обеспечивают процесс исследования финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Эксперт также должен владеть навыками, которые позволяют обнаружить подделку документов.

Методика бухгалтерской экспертизы включает комплекс научных методов, процедур и приемов, включающих определенные действия эксперта-бухгалтера, которые непосредственно направлены на выявление фальсификации документов, нарушений ведения бухгалтерского учета в целях сокрытия доходов и снижения налогооблагаемой базы.

Методика учитывает особенности отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта, характер информационного обеспечения проведения бухгалтерской экспертизы, а также ее юридическую составляющую. Информационной базой проведения бухгалтерской экспертизы в строительных организациях служит вся бухгалтерская, налоговая и управленческая документация.

Объекты бухгалтерской экспертизы в строительной организации представлены на рисунке 23. Для проведения бухгалтерской экспертизы запрашиваются необходимые документы. Перечень документов зависит от того, какие операции вызывают сомнение. Список необходимых документов представлен в таблице 2.

Исследование всех вопросов бухгалтерской экспертизы, в целях налогового контроля, позволило составить модель методики бухгалтерской экспертизы достоверности и полноты отражения на счетах бухгалтерского учета строительных организаций. Данная модель представлена на рисунке 24.



Источник: составлено автором.

Рисунок 23 – Объекты бухгалтерской экспертизы строительной организации

Таблица 2 – Список необходимых документов для проведения бухгалтерской экспертизы

Категория документов	Состав категории
Учетные бухгалтерские документы	Первичные документы, сводная документация, документы автоматизированного учета
Учетные регистры	Бухгалтерские книги, оборотно-сальдовая ведомость, учетные карточки, журналы-ордера и другое
Документация по бухгалтерской и налоговой отчетности	Бухгалтерские и налоговые отчеты, кассовые, авансовые отчеты, товарные отчеты МОЛ (материально ответственных лиц) и другое
Материалы инвентаризаций	Инвентаризационные описи, сличительные ведомости, протоколы решений инвентаризационных комиссий, объяснительные записки МОЛ
Прочие документы	Аудиторские заключения, акты проверок и другое

Источник: составлено автором.

Основными проблемами организации налогового контроля в строительной сфере является отсутствие знаний сотрудниками налоговых органов в сфере строительства, поэтому необходимо для этого производить обучение сотрудников в данном направлении: рассматривать на примерах определенные схемы ухода от налогов, специфику строительной отрасли, судебную практику. Итак, рассмотрев информационное и методическое обеспечение налогового контроля в организациях строительной отрасли, а также мнения некоторых авторов по решению данных проблем, можно сказать, что основная проблема несовершенства налогового контроля, заключается в том, что нет единой системы налоговой информации, получаемой сотрудниками налоговых органов.

Необходимо внедрить новые цифровые технологии для обработки и анализа, всей текущей информации, которые могли бы сравнивать полученную информацию от налогоплательщиков с законодательством, другими организациями. Причем важно, чтобы вся эта информация, находилась в едином информационном поле, а самое главное могла контролировать использование денежных средств только после уплаты налогов. Также необходим жесткий контроль и высокие штрафные санкции, за движением денежных средств в строительных организациях.



Источник: составлено автором.

Рисунок 24 – Модель методики бухгалтерской экспертизы в целях налогового контроля в строительных организациях

Необходимо отменить все наличные расчеты с поставщиками и подрядчиками, оплату производить только по безналичному расчету после уплаты налогов с личного идентификационного номера налогоплательщика. Все сделки в строительных организациях, проведенные при оплате наличного расчета, считать недействительными. Предлагается на законодательном уровне внести статью в Налоговый Кодекс РФ о безналичном расчете при проведении финансовых операций строительных организаций.

3.2 Использование информационно-коммуникационных технологий в налоговом контроле за деятельностью экономического субъекта

Для обеспечения надлежащего функционирования налогового контроля необходимо создавать соответствующие условия для исполнения налогоплательщиками налоговых обязательств и обеспечения защиты их прав и законных интересов, достижения наивысшего уровня высокого уровня согласованности с результатами проверок, сокращения времени и усилий, затрачиваемых на предоставление соответствующей документации, а также упрощения работы ФНС России.

Все чаще процессы, которые первоначально были бумажными и частично ручными, переходят в цифровой формат, что позволяет более широко и оперативно обмениваться данными с налоговыми органами и налогоплательщиками.

Хотя разные налоговые органы находятся на разных этапах этого пути, это универсальное направление движения среди современных налоговых администраций.

Внедрение цифровых технологий в деятельность налоговых органов России стало результатом динамичного развития информационных технологий, значительного прогресса в области налогового контроля и практических мировых достижений в области автоматизации административных процессов.

Новым вызовом для российской налоговой системы стала необходимость цифровизации налогообложения строительного бизнеса. Строительные организации имеют большой арсенал для сокрытия собственных доходов и уменьшения налогооблагаемой прибыли, поэтому налоговые органы, должны совершенствовать информационное обеспечение и методы налогового контроля.

Рост цифровизации и разработка новых аналитических инструментов значительно повысили эффективность налогового контроля строительных организаций и помогло в большей или меньшей степени снизить бремя для различных сегментов налогоплательщиков. Изменения включают:

- введение более широкой верифицированной отчетности через третьих лиц (например, интеграция информации в процессы налогового контроля, поступающей от налогоплательщиков и финансовых посредников, налоговых администраций);
- внедрение более надежных систем отчетности (например, оцифровка счетов-фактур по НДС, онлайн-кассы, встраивание основных налоговых правил в бухгалтерское программное обеспечение);
- улучшение выявления возможных несоответствий благодаря более совершенному моделированию оценки рисков, используя все большие объемы цифровых данных и передовые аналитические методы;
- совершенствование услуг для налогоплательщиков, в том числе посредством электронной подачи документов, электронной оплаты, онлайн инструментов самообслуживания и адресной помощи, например, онлайн подачи документов в налоговые органы;
- адресная помощь, например: онлайн-чат.

Налоговые органы требуют от строительных предприятий значительное количество документации для уплаты налогов и других операций. Эта процедура требует больших затрат ресурсов.

Помимо проблем, с которыми сталкиваются строительные предприятия, налоговые органы также сталкиваются со многими трудностями при

обработке получаемой от них информации, поскольку для этого требуется значительный штат сотрудников.

С развитием цифровизации российской экономики становится бесспорной необходимостью видоизменения налоговой системы и совершенствования налогового контроля для предотвращения нарушений налогового законодательства, уменьшения налоговой базы и нежелания платить налоги и сборы в полном объеме, в связи с использованием хозяйствующими субъектами новых цифровых технологий, затрудняющих определение налоговых обязательств.

Цифровая трансформация, влияющая на работу налоговых органов, имеет два основных направления:

- электронные сервисы для налогоплательщиков;
- использование больших данных для анализа рисков и соблюдения налоговых требований.

Несомненно, цифровизация данных способствует экспоненциальному развитию новых решений и бизнес-моделей, которые создают новые проблемы для налоговых администраций. Однако переход к цифровым технологиям – это не только вызов, но и беспрецедентная возможность.

Как отмечает И.Т. Батаев, в работе налоговых органов применяются на сегодняшний день разные информационные и контрольные системы, повышающие результативность налогового контроля, которые представлены на рисунке 25.

Итак, несмотря на высокие достижения в использовании информационных технологий, существует ряд принципиальных недостатков, устранение которых требует дальнейшего совершенствования информационно-методического обеспечения налогового контроля в условиях цифровой экономики.

С развитием цифровых технологий совершенствуются и схемы ухода от уплаты налогов в строительной отрасли.



Источник: составлено автором по материалам [3;51].
 Рисунок 25 – Автоматизированные информационные и контрольные системы ФНС России

Важным вызовом стали принципиально новые, не существовавшие раньше, налоговые правонарушения в строительных организациях в плане уплаты налогов и сборов, связанные с цифровизацией экономики.

Например, некоторые строительные организации для оплаты услуг или товарно-материальных ценностей, продажи квартир применяют криптовалюту, которая, на сегодняшний день, является большой проблемой налоговых органов.

Это в первую очередь, связано с ее неуязвимостью, очень трудно проследить какие суммы уплачены и кому, к тому же на сегодняшний день

деятельность площадок по использованию криптовалюты законодательно не урегулирована, что затрудняет деятельность налоговых органов в данном направлении.

С помощью криптовалюты происходит «отмывание» нелегальных доходов строительных организаций. Получить информацию о купле, продаже или оплате криптовалютой практически невозможно.

На данный момент использование криптовалюты открывает руководству строительных организаций доступ к материальным благам и услугам из любой точки мира, увеличивая риски налогового контроля.

Еще одной проблемой налоговой информации в строительных организациях являются новые денежные потоки, которые возникают в результате применения разных моделей ведения бизнеса и больших массивов данных, что влечет потерю контроля за налогообложением.

Исходной точкой в решении этой проблемы может стать внедрение цифровых технологий в систему налогового контроля, путем создания программного обеспечения для идентификации сделок. Эффективным инструментом при модернизации налогового контроля является внедрение технологий больших данных (Big Data) и технологии блокчейн.

Big Data – это набор инструментов и методов обработки структурированных и неструктурированных данных огромных объёмов для их последующего восприятия человеком [126].

Благодаря использованию технологий больших данных налоговые органы смогут получать доступ к информации о налогоплательщиках, сравнивать данные о контрагентах и выявлять неуплаченные налоги. Однако использование больших данных несет в себе значительные опасности как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов [34].

Как утверждают Е.А. Кирова и А.В. Кожебаткина [126] «появление полной информации о налогоплательщиках нарушает налоговую тайну. Раскрытие информации неминуемо повышает риски взлома серверных хранилищ налогоплательщиков через несанкционированный доступ к

корпоративным и банковским системам субъекта открытых данных».

Таким образом, важнейшая обязанность гарантировать надежную сохранность информации и возможность доступа к ней должна лежать на налоговых органах. Таким образом, обязанностью органов налогового контроля является обеспечение надежной безопасности при использовании данной технологии.

Большие данные – это тактическое преимущество. Существует значительный объем неструктурированных данных из многих источников и в различных форматах (текст, звук, видео, фотографии, данные из социальных сетей). Эту информацию могут использовать как налоговые органы, так и строительные компании.

Технологии Больших Данных позволяют рассмотреть оценку рисков с новой точки зрения. Благодаря Big Data оценка рисков может проводиться автоматически в режиме реального времени с учетом всей поступающей информации.

Организации налогового контроля могут улучшить свою деятельность и более эффективно взаимодействовать с налогоплательщиками, используя данные, которые они постоянно получают.

Big Data может помочь налоговым органам в изучении и понимании деятельности и поведении налогоплательщика с помощью средств, представленных на рисунке 26.

В налоговые органы автоматически поступают данные о проводимых транзакциях, о реализуемых товарах и услугах, заполненных декларациях. Все данные сопоставляются программой и выявляются пробелы, где произошли недоплаты.

Чтобы поддерживать и обеспечивать эти процессы архитектура Big Data должна состоять из трех интегрированных платформ, представленных на рисунке 27.

Совершенствование налогового контроля должно основываться на дальнейшей цифровизации, которая подразумевает интеграцию всех

источников информации о налогоплательщиках в единое информационное пространство.



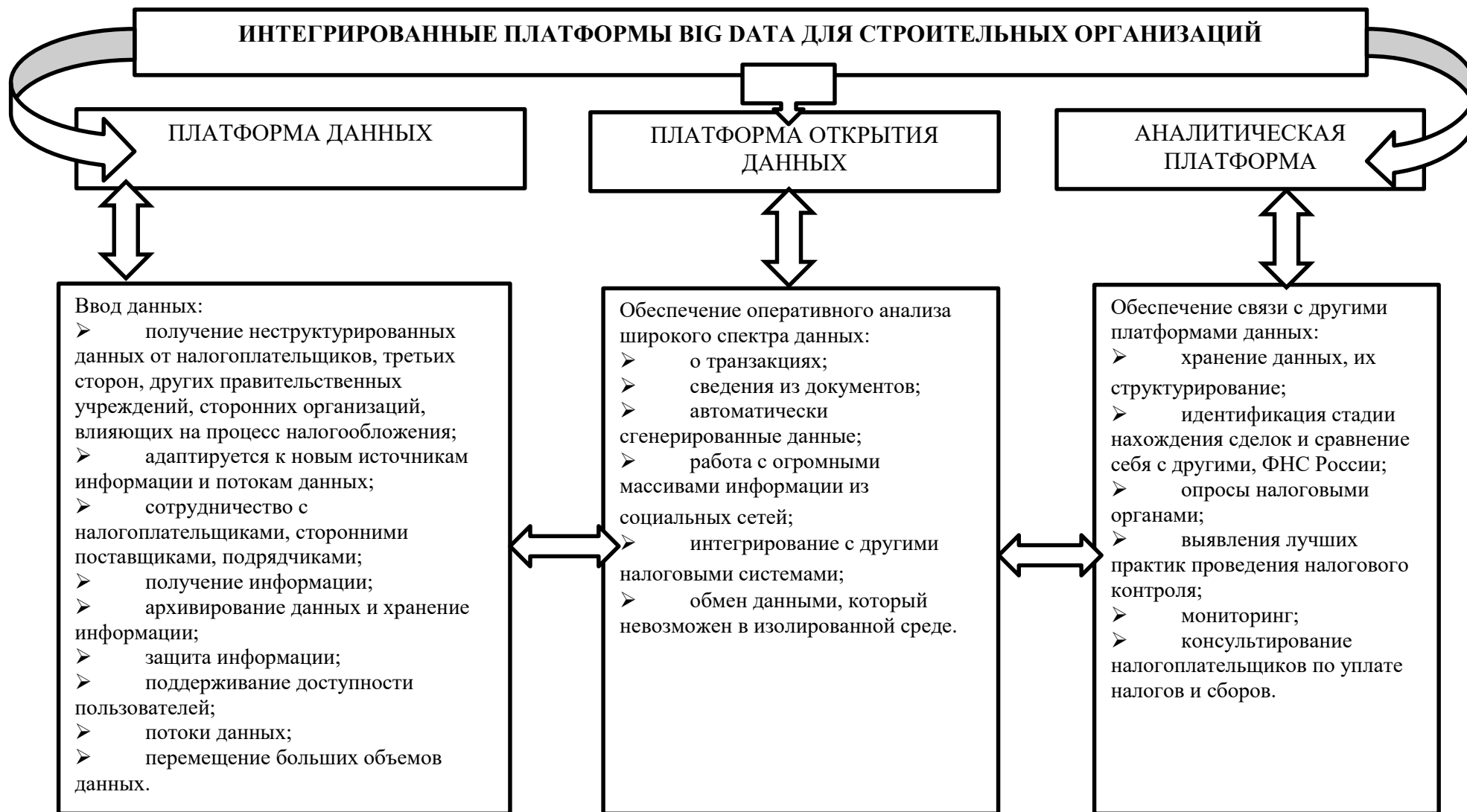
Источник: составлено автором по материалам [72].

Рисунок 26 – Средства технологии Big Data для налоговых органов

Несмотря на внедрение новых цифровых информационных технологий, таких как Big Data, ни одна из них не имеет единого информационного пространства.

Big Data – это самый последний сдвиг информационных технологий используемых в налоговом контроле. Она предлагает огромный корпоративный и общественный потенциал, но в то же время ставит под угрозу свободы и конституционные права граждан.

Внедрение технологий Big Data для налогового контроля строительных организаций сегодня является перспективным, а применение данной технологии для анализа информации, в комплексе с методическим обеспечением, дают высокие результаты и повышают эффективность деятельности налоговых органов, а также улучшают финансовую и налоговую дисциплину строительных организаций.



Источник: составлено автором.

Рисунок 27 – Интегрированные платформы Big Data для строительных организаций

Риски применения Big Data в налоговом контроле приведены на рисунке 28.



Источник: составлено автором по материалам [126].
Рисунок 28 – Риски использования Big Data в налоговой сфере

Анализ Big Data позволяет налоговым органам получать больше пользы от «использованных» данных и проводить цифровой анализ макроэкономических данных. Этот массив информации анализируется: по уровню зарплат, выручки и так далее. Сравниваются условно похожие фирмы и их налоговые отчисления. Если есть подозрительные компании, которые при одинаковых оборотах платят меньше, чем их «близнецы», то Big Data подсказывает, где необходима проверка.

Несмотря на то, что налоговое законодательство не сосредоточено в одном документе, у налогоплательщиков возникает большое количество вопросов.

Поэтому необходимо применение технологии Blockchain. По сути, Blockchain – «это просто метод записи равноправных (peer-to-peer) транзакций. Сеть компьютеров одновременно запускает программное обеспечение блокчейн. Эти компьютеры называются узлами, которые хранят собственную копию цифровой книги или базы данных, отображая все

транзакции налогоплательщиков.

Каждое новое транзакционное действие передается на все узлы сети. Узлы собирают и передают транзакции до тех пор, пока не соберут полноценный блок.

Далее, собрав блок, начинается вычислительная работа по поиску специального числового значения. Процесс сбора блоков, выполнения вычислительной работы и трансляции блоков обратно в сеть называется «майнинг» [104].

Чтобы узлы приняли следующий широковещательный блок, «он должен содержать как точно проверенные транзакции, так и доказательства того, что его вычисления начались с последнего завершенного блока. Каждый последующий блок, таким образом, «прикован» к предыдущему путем подтверждения каждого предыдущего блока в цепи».

Оплата товара с помощью конвертируемой виртуальной валюты (далее – CVC) рассматривается «в качестве продажи имущества, а не оплаты валютой. То есть, транзакция является обменом собственности, а не покупкой имущества за наличные» [107].

Таким образом, если справедливая рыночная стоимость товаров выше, чем цена CVC, уплаченная за них, покупатель получит налогооблагаемую прибыль. Справедливая рыночная стоимость виртуальной валюты (CVC) на дату сделки должна использоваться для определения прибыли или убытка продавца от сделки купли-продажи, когда CVC получена продавцом в качестве оплаты за продажу товара.

Безусловно, технология Blockchain занимает важное место в налоговом контроле, с помощью ее можно контролировать все поступления налогоплательщика на расчетный счет или идентификационный номер налогоплательщика, так как данная технология будет контролировать все транзакции как налогоплательщика, так и транзакции поставщиков материалов для строительства, подрядчиков, в общем движение всех денежных средств налогоплательщика, а самое главное сама будет начислять

налог и изымать его с расчетного счета.

Использование Blockchain может революционизировать способ расчета налогов с помощью транзакций в реальном времени, к которым все, включая налоговые органы, налогоплательщиков и их консультантов, могут иметь доступ в реальном времени. Это позволило бы налоговым органам незамедлительно взимать налоги и, в конечном счете, устранить проблемы с соблюдением налогового законодательства и проведением аудита, с которыми сталкиваются все стороны.

Два основных тезиса для налоговых специалистов по развивающимся технологиям – это налогообложение виртуальных валют, таких как Bitcoin, и то, как блок-схема – онлайн-бухгалтерия для этих валют может помочь с налогообложением.

Центральными вопросами налогообложения, которые необходимо будет рассмотреть и над которыми необходимо будет поработать: оцифровка налоговых вопросов, таких как определение взаимосвязи между идентификационными данными и местоположением; соблюдение налогового законодательства в режиме реального времени – разумное зарабатывание денег; взимание косвенных налогов, налогов на сделки и удержание налогов, а также учет прямых инвестиций в режиме реального времени.

Разработка и создание способов укрепления возможностей цифровых валют и Blockchain становятся неотъемлемой частью рабочего процесса многочисленных предприятий, многие из которых вкладывают средства в исследовательские программы, чтобы понять и поэкспериментировать с технологическими возможностями.

Сделать деньги «умными» – это, например, создание «умных» контрактов, которые вырезают налоговые последствия и пересылают их по цепочке в налоговые органы в режиме реального времени.

Технология Blockchain позволяет создавать системы распределенного хранения данных с идентификацией каждого пользователя и защищенностью доступа.

Налогоплательщики много времени тратят на оформление документов, на заполнение деклараций, на заключение сделок, на передачу данных в налоговые органы, поэтому для уменьшения рутинной работы необходимо внедрение технологии Blockchain, при ее использовании налоговые органы будут сводить данные, а налогоплательщик их подтверждать. С точки зрения налогового контроля – это будет весьма эффективно.

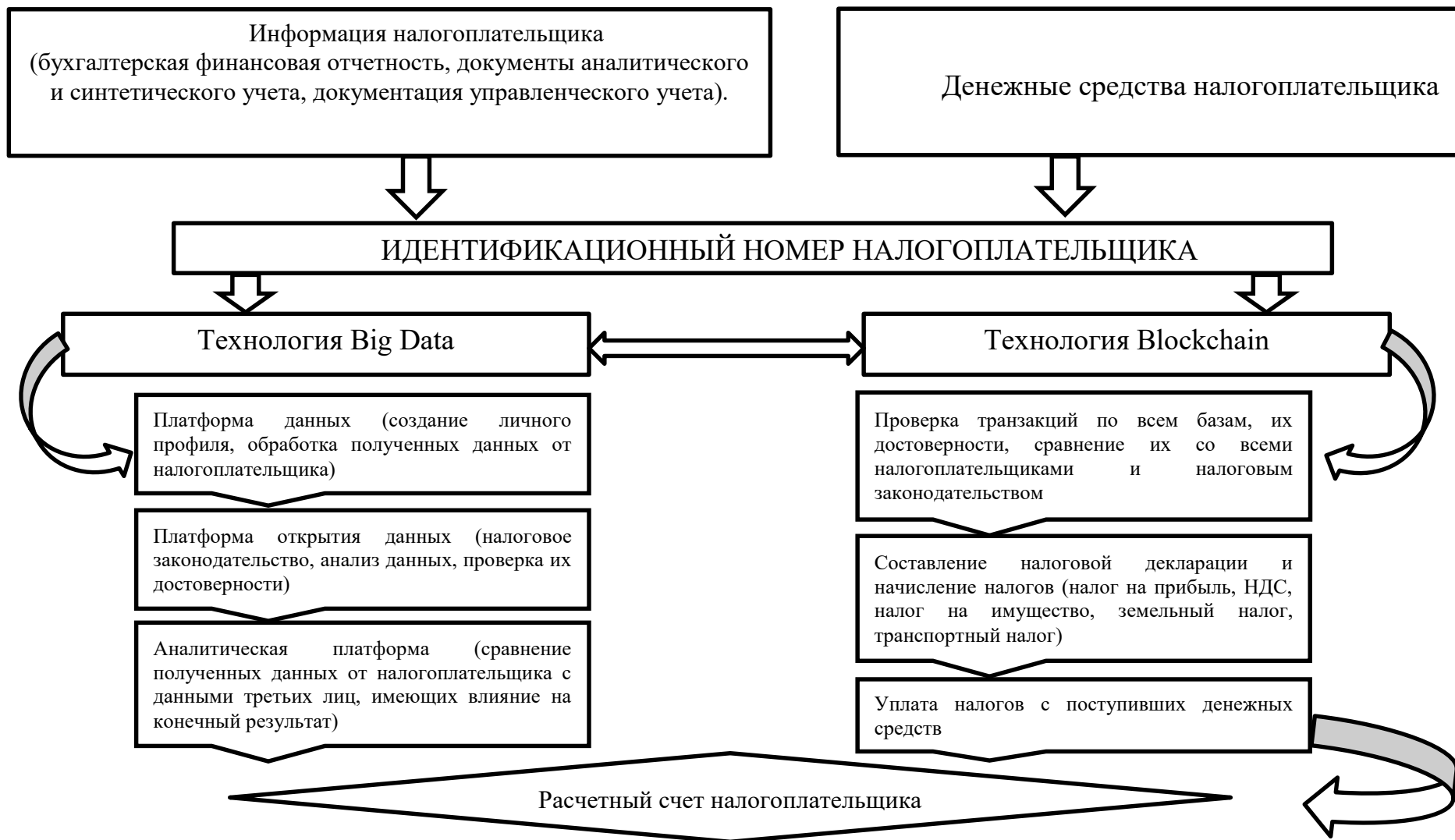
Проанализировав преимущества и недостатки двух цифровых технологий Big Data и Blockchain, разработан механизм применения данных технологий в налоговом контроле строительных организаций. Данный механизм приведен на рисунке 29.

Механизм налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain, заключается в том, что ни налоговые органы, ни налогоплательщики не будут определять налог на прибыль, изучать и анализировать всю информацию для уплаты налога, за них это будут делать цифровые платформы Big Data и Blockchain.

Изначально вся информация (документация), используемая в бухгалтерском и налоговом учете, а также денежные средства, будет поступать на личный идентификационный номер налогоплательщика, после этого все данные будут анализироваться и проверяться с помощью технологий Big Data и Blockchain, анализируется также их достоверность. После этого составляется налоговая декларация.

В итоге налог начисляется и уплачивается без участия налогоплательщика с его расчетного счета. Важным условием действия данного механизма является то, что пользоваться денежными средствами налогоплательщик не сможет, пока не будет пройден весь процесс данного механизма.

Так как время, затрачиваемое на прохождение всего процесса данного механизма, составляет примерно от 10 до 30 минут, то информация будет обрабатываться постоянно.



Источник: составлено автором.

Рисунок 29 – Механизм налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain

Использование таких цифровых технологий, как Big Data и Blockchain, позволит сократить рутинную работу, а самое главное сделать прозрачной информацию для уплаты и начисления налога. Строительные организации уже не смогут проводить мошеннические схемы для сокрытия собственных денежных поступлений. Достоинство данного механизма заключается в том, что поступления в бюджеты будут поступать постоянно, а не ежемесячно или поквартально, а то и один раз в год.

3.3 Прогноз повышения эффективности налогового контроля в результате внедрения предложенных мероприятий

Развитие цифровых технологий позволит избавиться от устаревающей формы отчетности по налогам и создать в Российской Федерации систему бесконтактного налогообложения. Цифровая трансформация превратит налоговые администрации в провайдеров цифровых платформ для ведения всей экономической деятельности внутри своих стран. Все транзакции будут происходить внутри прозрачной среды, что позволит отказаться от отчетности и перейти к автоматическому бесконтактному налогообложению.

Внедрение механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain позволит:

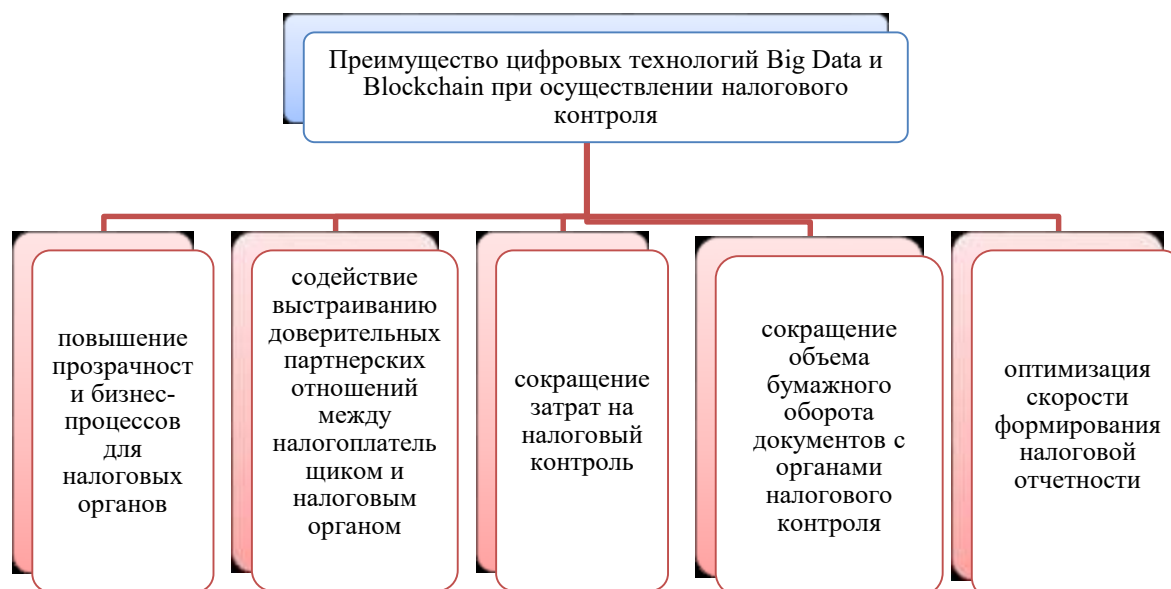
- полностью автоматизировать исчисление налога налоговым органом посредством создания определенности всех элементов, влияющих на размер налоговой базы и размер подлежащего уплате налога;
- «бездекларативно» исчислять налог налогоплательщиком, предполагает отмену обязанности по составлению и представлению в налоговый орган налоговой декларации;
- упростить взаимодействие субъектов налоговых отношений и повышение открытости налоговых органов, что обуславливает повышение степени доверия к ним;

- предоставить ведомствам единого массива данных (внутренних и внешних) с учетом обеспечения качества выполняемой работы, что связано с соблюдением регламентированных требований, сроков;
- снизить издержки налоговых органов и упростить взаимодействие с органами власти и местного самоуправления по вопросам, связанным с обменом информацией, повышение оперативности взаимодействия;
- создать возможности своевременного предотвращения правонарушений и развитие автоматизации мониторинга со стороны вышестоящих налоговых органов как следствие осуществления внутреннего налогового аудита;
- создать аналитические инструменты, обеспечивающие быстрое проведение анализа и прогнозирования налоговых поступлений.

Право налогоплательщика разрешить налоговому органу (банку) принять меры по списанию денежных средств в счет предстоящей уплаты налога является лучшей моделью исполнения обязанности по уплате налога в рамках действующей системы налогов и сборов с учетом развития цифровых технологий. Основные преимущества использования Big Data и Blockchain представлены на рисунке 30.

Эффективность реализации цифровых технологий Big Data и Blockchain при осуществлении налогового контроля заключается в повышении собираемости налогов и выводе бизнеса из тени.

Предполагается, что пилотный проект использования предложенных мероприятий, а именно внедрение механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain, будет происходить только в строительных организациях, то в первый год применение механизма налогового контроля с использованием данного механизма, повысит собираемость налогов строительных организаций в Москве минимум на 60%, объем налоговых поступлений строительной отрасли в Москве в 2019 году составил 350 млн рублей.



Источник: составлено автором по материалам [51].

Рисунок 30 – Преимущество цифровых технологий Big Data и Blockchain при осуществлении налогового контроля

Таким образом, эффективность от внедрения в рамках пилотного проекта механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain в работу налоговых инспекций Москвы по строительным организациям составит: $350 \cdot 60 / 100 = 210$ млн руб.

Для выявления эффективности предлагаемого механизма необходимо произвести расчет затрат на его внедрение и применение. Общая сумма капитальных затрат, направленных на создание и ввод в эксплуатацию механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain в инспекциях Москвы ФНС России рассчитаны по формуле (1)

$$KЗ = (СРПО + КНИ * (СОП + ССО + СТО + ВПК)) + ННР, \quad (1)$$

где КЗ – капитальные затраты, руб.;

СРПО – стоимость разработки программного обеспечения, руб.;

КНИ – количество налоговых инспекций, руб.;

СОП – стоимость оборудования помещений для одной налоговой, руб.;

ССО – стоимость сетевого оборудования одной налоговой инспекции, руб.;

СТО – стоимость технического оборудования децентрализованной системы одной налоговой инспекции, руб.;

ВПК – стоимость работ по внедрению программного комплекса в одной налоговой инспекции, руб.;

ННР – накладные и непредвиденные расходы, руб.

Эксплуатационные расходы рассчитаны по формуле (2)

$$\text{ЭР} = \text{СЭ} + \text{РАКС} + \text{РСПО} + \text{СТО} + \text{СРАИС} + \text{РПЦС}, \quad (2)$$

где ЭР – эксплуатационные расходы, руб.;

СЭ – стоимость электроэнергии, руб.;

РАКС – расходы на аренду каналов связи, руб.;

РСПО – расходы на сопровождение программного обеспечения, руб.;

СТО – стоимость технического обслуживания оборудования, руб.;

СРАИС – стоимость работ по аттестации информационных систем персональных данных, руб.;

РПЦС – расходы на продвижение цифровой системы на рынке, руб.

В таблице 3 приведен расчет стоимости разработки и внедрения механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain в рамках пилотного проекта. Таким образом, расходы на разработку и внедрение механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain, в рамках пилотного проекта составят 199,57 млн руб. Эффективность от внедрения в рамках пилотного проекта механизма налогового контроля в работу налоговых инспекций Москвы по строительным организациям составила 210 млн руб. Тогда доход от внедрения

составит: $210-199,571 = 10,429$ млн руб.

Таблица 3 - Расчет затрат на внедрения механизма налогового контроля с использованием цифровых технологий Big Data и Blockchain

Показатели	Значение, в рублях
Капитальные затраты	
Стоимость разработки программного обеспечения, СРПО	8540000
Количество налоговых инспекций, КНИ	51
Стоимость оборудования помещений для одной налоговой инспекции, СОП	1250000
Стоимость сетевого оборудования одной налоговой инспекции, ССО	50000
Стоимость технического оборудования децентрализованной системы одной налоговой инспекции, СТО	2500000
Стоимость работ по внедрению программного комплекса в одной налоговой инспекции, ВПК	158000
Накладные и непредвиденные расходы, ННР	4155000
Итого по всем налоговым инспекциям	158303000
Эксплуатационные расходы, ЭР	
Стоимость электроэнергии, СЭ	11615760
Расходы на аренду каналов связи, РАКС	12240000
Расходы на сопровождение программного обеспечения, РСПО	1296000
Стоимость технического обслуживания оборудования и его ремонта, СТО	11016000
Стоимость работ по аттестации информационных систем персональных данных, СРАИС	600000
Расходы на продвижение цифровой системы на рынке, РПЦС	4500000
Итого	41267760
Всего	199570760

Источник: составлено автором.

Таким образом, эффект от внедрения механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain составит 10,429 млн руб., но это лишь в первый год и только в строительных организациях Москвы, в дальнейшем этот показатель будет увеличиваться за счет распространения предлагаемого механизма по всей Российской Федерации, также предполагается увеличение количества строительных организаций.

Подведя итог, можно сказать, что создание и введение механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain является современным, инновационным и эффективным, способным увеличить

собираемость налогов, уменьшить количество камеральных и выездных проверок, упростить взаимодействие налоговой инспекции с налогоплательщиками и получить по итогу гибкий инструмент для налогового контроля.

Вывод по главе 3

Рассмотрев проблемы информационного и методического обеспечения, сделан вывод о том, что основная проблема несовершенства налогового контроля заключается в том, что нет единой системы налоговой информации, получаемой сотрудниками налоговых органов. Необходимо внедрить новые цифровые технологии для обработки и анализа всей текущей информации налогоплательщиков.

Предложены рекомендации по совершенствованию информационного и методического обеспечения налогового контроля в строительной отрасли, практическое применение которых будет способствовать решению проблем налогового контроля. Внедрение технологий Big Data в налоговые органы Российской Федерации является перспективным в части использования цифровых методов для анализа информации.

Использование Blockchain может революционизировать способ расчета налогов с помощью транзакций в реальном времени, к которым все, включая налоговые органы, налогоплательщиков и их консультантов, могут иметь доступ в реальном времени. Данный механизм позволил бы налоговым органам незамедлительно взимать налоги и, в конечном счете, устранить проблемы с соблюдением налогового законодательства и проведением аудита, с которыми сталкиваются все стороны.

Проанализировав преимущества и недостатки двух цифровых технологий Big Data и Blockchain, разработан механизм применения данных технологий в налоговом контроле.

Использование предложенных мероприятий, а именно внедрение механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и

Blockchain, будет происходить только в строительных организациях. В первый год применения механизма налогового контроля с использованием предложенных мероприятий повысит собираемость налогов строительных организаций в Москве минимум на 60%. Объем налоговых поступлений строительной отрасли в Москве в 2019 году составил 350 млн рублей. Таким образом, эффективность от внедрения в рамках пилотного проекта механизма налогового контроля с использованием информационного и методического обеспечения на базе цифровых технологий Big Data и Blockchain в работе налоговых инспекций Москвы по строительным организациям, составит 210 млн рублей.

Заключение

Цель исследования заключалась в разработке методического инструментария для информационного и методического обеспечения налогового контроля за деятельностью экономического субъекта, в основу которого положены современные информационные технологии цифровой экономики.

Налоговый контроль представляет собой один из видов государственного финансового контроля, применяемый фискальными органами, по организации уплаты налогов, выступающий центральным инструментом администрирования налогов, характеризующийся тем, что имеет государственно-властный характер, определен налоговым правом и отличается от других видов финансового контроля целями и задачами, объектами и субъектами контроля.

Результативность налогового контроля зависит от того, насколько совершенным является налоговое законодательство. В качестве направлений совершенствования законодательства в сфере налогового контроля предлагается:

- внести изменения в статью 88 Налогового Кодекса РФ, закрепив на законодательном уровне пресекательность срока проведения камеральных проверок (после истечения срока проверки налоговый орган не вправе продолжать камеральную проверку, в том числе истребовать документы и пояснения, составлять акты налоговых проверок и прочее);
- обновить критерии Концепции системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденной приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ для самостоятельного анализа налогоплательщиками уровня своих налоговых рисков (из информационно-аналитических ресурсов налогового органа). В удобном формате и в одном месте, например, в личных кабинетах налогоплательщиков представлять полноценную информацию о рисках конкретной организации;

– закрепить на законодательном уровне регламент ознакомления налогоплательщика с материалами проверок.

Исследование зарубежного опыта позволило выделить направления налогового контроля, которые можно применять в деятельности российских фискальных органов: организация информационно-справочного центра, который будет безвозмездно консультировать налогоплательщиков по вопросам налогообложения и уплаты налогов на законодательном уровне; на сайте налоговой службы создать окно, в котором будет размещаться информация о налогоплательщиках, уклоняющихся от уплаты налогов и сборов, и об ответственности за данное правонарушение.

Полученные результаты анализа налоговых проверок в Российской Федерации позволяют сделать вывод о том, что в целом налоговые органы работают эффективно в плане выездных налоговых проверок, а камеральные проверки, хотя и показывают рост количества, но эффективность их снижается. Необходимо отметить, что часто сотрудники налоговых инспекций при меньших затратах работают более результативно и на высоком уровне, о чем и свидетельствует ситуация с выездным контролем. Но несмотря на увеличение поступлений от данного вида налоговых проверок наблюдается уменьшение их числа, это связано с уменьшением расходов на контрольную деятельность налоговых органов в связи с внедрением и использованием информационных технологий – АИС «Налог-3».

Для получения информации и аналитической работы при подготовке и проведении налогового контроля предложено внедрение новейших цифровых технологий, которые будут использованы для сбора информации и ее обработки, тем самым повышая качество анализа деятельности хозяйствующих субъектов, а также расширяя информационную базу. Цифровизация налогового контроля в России должна стать основным элементом информационного обеспечения подразумевающего взаимодействие фискальных органов и бизнеса в дистанционном формате.

Выявлены проблемы методического обеспечения налоговых проверок,

как камеральных, так и выездных, решение которых возможно только на базе эффективного использования информационных технологий. Для успешной работы по администрированию налогов, обеспечению поступлений в бюджет и проведению результативных проверок ФНС России проводится обработка огромных массивов информации. Поэтому определена необходимость полной цифровизации, автоматизации и разработки передовых IT-технологий, которые представляют собой неотъемлемый и неизбежный процесс в налоговом контроле. Предлагается внедрение разработанного механизма интеграции всех источников информации о налогоплательщиках в единое информационное пространство с использованием блокчейн технологии, которая будет содержать базу данных всех строительных организаций и потенциальных поставщиков строительных материалов, где будет собираться вся информация об их деятельности, основным определяющим элементом будет «Идентификационный номер налогоплательщика», также в базу будут входить все министерства и департаменты страны, в том числе и налоговые органы. Для проверки уплаты налогов и контроля за строительными организациями сотруднику налогового органа достаточно посмотреть все данные любого налогоплательщика, набрав его идентификационный номер налогоплательщика. Разработан механизм действия предлагаемой блокчейн технологии, действие которого заключается в том, что вся информация от физических и юридических лиц будет собираться в личном кабинете налогоплательщика по «Идентификационному номеру налогоплательщика».

Рассмотрев проблемы информационного и методического обеспечения, сделан вывод о том, что основная проблема несовершенства налогового контроля заключается в том, что нет единой системы налоговой информации получаемой сотрудниками налоговых органов. Необходимо внедрить новые цифровые технологии, для обработки и анализа всей текущей информации, которые бы могли сравнивать полученную информацию от налогоплательщиков с законодательством, другими организациями.

Предлагается на законодательном уровне, внести статью в Налоговый

Кодекс РФ, о безналичном расчете при проведении финансовых операций строительных организаций.

Предложены рекомендации по совершенствованию информационного и методического обеспечения налогового контроля в строительной отрасли, практическое применение которых будет способствовать решению проблем налогового контроля. Внедрение технологий Big Data в налоговые органы Российской Федерации, позволит эффективно применять методы оценки информации полученной от налогоплательщиков, а вместе с методическим обеспечением могут увеличить эффективность деятельности налоговых органов, а также улучшить финансовую и налоговую дисциплину строительных организаций.

Использование Blockchain может революционизировать способ расчета налогов с помощью транзакций в реальном времени, к которым все, включая налоговые органы, налогоплательщиков и их консультантов, могут иметь доступ в реальном времени. Это позволило бы налоговым органам незамедлительно взимать налоги и, в конечном счете, устранить проблемы с соблюдением налогового законодательства и проведением аудита, с которыми сталкиваются все стороны.

Анализируя преимущества и недостатки двух цифровых технологий Big Data и Blockchain, разработан механизм применения данных технологий в налоговом контроле.

Список литературы

Нормативно-правовые акты

1. Российская Федерация. Законы. Конституция Российской Федерации [принята всенародным голосованием 12.12.1993]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://base.consultant.ru/> (дата обращения: 15.03.2020).

2. Лимская декларация руководящих принципов контроля [принята в г. Лиме 17.10.1977 - 26.10.1977 IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=INT&n=9332#09983905303430909> (дата обращения: 15.03.2020).

3. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон [принят 31.07.1988 № 146-ФЗ (редакция от 28.01.2020)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://base.consultant.ru/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 15.03.2020).

4. Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон [принят 19.07.2000 № 117-ФЗ (редакция от 18.03.2020)]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://base.consultant.ru/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 21.03.2020).

5. Российская Федерация. Законы. О налоговых органах Российской Федерации: Федеральный закон № 943-1 : федеральный закон [принят Государственной думой 21 марта 1991]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49/ (дата обращения: 21.03.2020).

6. Российская Федерация. Законы. О государственной гражданской службе Российской Федерации № 79-ФЗ : федеральный закон [принят Государственной думой 27.07.2004]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48601/ (дата обращения: 21.03.2020).

7. Российская Федерация. Законы. О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации : Федеральный закон № 54-ФЗ : федеральный закон [принят Государственной думой 22.05.2003]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_395507/ (дата обращения: 21.03.2020).

8. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования : Федеральный закон № 137-ФЗ : федеральный закон [принят Государственной думой 31.07.2006]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_398102/ (дата обращения: 21.03.2020).

9. Российская Федерация. Законы. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : Федеральный закон № 294-ФЗ : федеральный закон [принят Государственной думой 02.08.2019]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_398102/ (дата обращения: 21.03.2020).

10. Российская Федерация. Законы. О деятельности по приему

платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами :
Федеральный закон № 103-ФЗ : федеральный закон [принят Государственной
думой 03.06.2009]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». –
Текст : электронный. – URL:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_88274/ (дата обращения:
21.03.2020).

11. Российская Федерация. Законы. О системе и структуре
федеральных органов исполнительной власти [Указ Президента России
от 09.03.2004 № 314 (редакция от 28.09.2017)]. – Справочно-правовая система
«Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892/ (дата обращения:
15.03.2020).

12. Российская Федерация. Законы. О Стратегии развития
информационного общества в Российской Федерации на 2017 – 2030 годы
[Указ Президента России от 15.05.2018 № 215]. – Справочно-правовая система
«Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216363/ (дата обращения:
15.03.2020).

13. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения о
порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при
налоговой проверке [Приказ Минфина РФ от 10.03.1999 № 20н, МНС РФ
№ ГБ-3-04/39]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст :
электронный. – URL:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19287/ (дата обращения:
15.03.2020).

14. Российская Федерация. Законы. О Министерстве финансов
Российской Федерации [Постановление Правительства России
от 30.06.2004 № 329]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс».
– Текст : электронный. – URL:
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48609/ (дата обращения:

15.03.2020).

15. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе [Постановление Правительства России от 30.09.2004 № 506]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/ (дата обращения: 15.03.2020).

16. Российская Федерация. Законы. О мероприятиях по обеспечению применения идентификационных номеров налогоплательщиков – физических лиц в налоговой отчетности [Приказ ФНС РФ от 19.07.1999 № АП-3-12/224]. – Справочно-правовая система «Консультант Плюс». – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/CGI/online.cgi?req=doc&base=EXP&n=321900#029005385930351224> (дата обращения: 15.03.2020).

17. Российская Федерация. Законы. Об усилении контроля за полнотой и качеством проведения мероприятий налогового контроля по проверке обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов и налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость при экспорте товаров [Приказ ФНС РФ от 15.10.2002 № БГ-3-06/573]. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/4001942/> (дата обращения: 15.03.2020).

18. Российская Федерация. Законы. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий [Приказ ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189а]. – Текст : электронный. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 15.03.2020).

19. Российская Федерация. Законы. Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и взыскании задолженности по указанным платежам [Приказ ФНС России от 13.02.2017

№ ММВ-7-8/179а]. – Текст : электронный. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 16.03.2017).

20. Российская Федерация. Законы. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий [Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628а]. – Текст : электронный. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 24.12.2018)

21. Российская Федерация. Законы. Об утверждении Регламента взаимодействия между структурными подразделениями центрального аппарата ФНС России по вопросам назначения и проведения мероприятий налогового контроля в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей [Приказ ФНС от 29.04.2005 № САЭ-3-06/187а]. – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/12140230/> (дата обращения: 15.03.2020).

22. Российская Федерация. Законы. Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений [Приказ ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009] (редакция от 12.11.2013). – Текст : электронный. – URL: <https://base.garant.ru/12140230/> (дата обращения: 15.03.2020).

23. Российская Федерация. Законы. О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками [Письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837]. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi> (дата обращения: 10.03.2021).

24. Российская Федерация. Законы. О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками [Письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837]. – Текст : электронный. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi> (дата обращения: 10.03.2021).

25. Российская Федерация. Законы. По делу о проверке конституционности положений пунктов 2 и 4 статьи 12, статей 22.1 и 23.1

Закона РСФСР «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» и статей 23; 37 и 51 Федерального закона «О защите конкуренции» в связи с жалобами ОАО «Газэнергосеть» и ОАО «Нижекамскнефтехим» [Постановление Конституционного Суда РФ от 24.06.2009 № 11-П]. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_89224/ (дата обращения: 10.03.2021).

26. Российская Федерация. Законы. По делу о проверке конституционности положений Бюджетного кодекса Российской Федерации [Постановление Конституционного Суда РФ от 20.07.2011 № 20-П]. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_117900/ (дата обращения: 10.03.2021).

27. Российская Федерация. Законы. По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона «О Верховном Суде Российской Федерации» [Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. № 6-П]. – Текст : электронный. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_49673/ (дата обращения: 15.03.2021).

Книги

28. Балюк, Н.Н. 101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование / Н.Н. Балюк, В.В. Замулко, А.В. Красюков ; под редакцией Н.А. Соловьева. – Москва : Инфотропик Медиа, 2015. – 452 с. – ISBN 978-5- 9998-0210-1.

29. Баринов, А.С. Институт налоговых обязательств в налоговом праве Российской Федерации / А.С. Баринов. – Белгород : Издательство Белгород НИУ БелГУ, 2018. – 188 с. – ISSN 2219-861X.

30. Болтинова, О.В. Налоговый контроль. Налоговые проверки : учебное пособие / О.В. Болтинова. – Москва : НОРМА, 2019. – 160 с. – ISBN 978-5-16-106103-9.
31. Дадашев, А.З. Налоговый контроль в Российской Федерации : учебное пособие / А.З. Дадашев. – Москва : КноРус, 2015. – 531 с. – ISBN 978-5-390-00390-9.
32. Демин, А.В. Налоговое право России : учебное пособие / А.В. Демин. - Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 412 с. – ISBN 5-9604-0022-7.
33. Касьянова, Г.Ю. Строительство: бухгалтерский и налоговый учет у инвестора, застройщика, заказчика и подрядчика / Г.Ю. Касьянова. – Москва : АБАК, 2015. – 352 с. – ISBN 978-5-9748-0649-0.
34. Кашин, В.А. О налогообложении доходов граждан / В.А. Кашин. – Москва : Юристъ, 2014. – 49 с. – ISBN 978-5-9776-0393-5.
35. Кучеров, И.И. Налоговое право России : курс лекций / И.И. Кучеров. – Москва : ЮрИнфоР, 2001. – 329 с. – ISBN 5-89158-051-9.
36. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение : учебник и практикум для академического бакалавриата / Л.Н. Лыкова. – Москва : Издательство Юрайт, 2015. – 353 с. – ISBN 978-5-534-03580-3.
37. Гончаренко, Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник и практикум / Л.И. Гончаренко. – Москва : Издательство Юрайт, 2014. – 541 с. – ISBN 978-5-534-08916-5.
38. Гончаренко, Л.И. Налоги и предпринимательство : учебник / Л.И. Гончаренко. – Москва : ИНФРА-М, 2018. – 432 с. – ISBN 978-5-9776-0473-4.
39. Кузнецова, Л.Д. Налоговое право Российской Федерации : курс лекций / Л.Д. Кузнецова. – Москва : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, 2015. – 119 с. – ISBN отсутствует.
40. Ордынская, Е.В. Организация и методика проведения налоговых проверок / Е.В. Ордынская. – Москва : Издательство Юрайт, 2016. – 250 с. – ISBN 978-5-534-11250-4.

41. Пайзулаев, И.Р. Организация и методика проведения налоговых проверок / И.Р. Пайзулаев. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 166 с. – ISBN 978-5-238-02699-2.
42. Попонова, Н.А. Современные тенденции в развитии налогового контроля / Н.А. Попонова. – Москва : Издательство «Научный консультант», – 2019. – 230 с. – ISBN 978-5-907084-73-5.
43. Савченко, Д.А. Очерки налогово-правовой науки современности (Соотношение интересов в налоговом праве: налоговый контроль, налоговый конфликт, ответственность) : монография / под общей редакцией Е.Ю. Грачевой, Н.П. Кучерявенко. – Москва : Право, 2013. – 448 с. – 1000 экз. – ISBN 978-966-458-560-3.
44. Тютин, Д.В. Налоговое право : курс лекций / Д.В. Тютин. – Подготовлен для системы КонсультантПлюс, 2020. – 272 с. – ISBN отсутствует.
45. Харитонов, С.А. Информационные технологии налогового учета 158 / С.А. Харитонов. – Москва : 1С Паблишинг, 2017. – 182 с. – ISBN 5-9521-0020-1.
46. Шелемех, Н.Н. Информационное обеспечение проведения налоговых проверок : учебно-методическое пособие / Н.Н. Шелемех. – Саратов : Вузовское образование, 2017. – 135 с. – ISBN 978-5-906172-31-0.
47. Шелемех, Н.Н. Организация и методика проведения налоговых проверок организаций : учебно-методическое пособие / Н.Н. Шелемех. – Саратов : Вузовское образование, 2018. – 268 с. – ISBN 978-5-4487-0276-1.
48. Эриашвили, Н.Д. Налоговое право / Н.Д. Эриашвили. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 279 с. – ISBN 978-5-238-01877-5.

Диссертации, авторефераты диссертаций

49. Адвокатова, А.С. Налоговый контроль в условиях модификации отношений налоговых органов и налогоплательщиков : специальность

08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Адвокатова Алена Станиславовна ; Финансовый университет при Правительстве РФ. – Москва, 2019. – 229 с. – Библиогр.: с. 170-192.

50. Артеменко, Г.А. Совершенствование системы налогового администрирования в России : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : автореферат диссертации на соискание учёной степени кандидата экономических наук / Галина Анатольевна Артеменко ; Ростовский государственный университет. – Ростов-на-Дону, 2012. – 26 с. – Библиогр.: с. 24-26. – Место защиты: Ростовский государственный университет.

51. Батаев, И.С. Сервисная и контрольная функция налогового администрирования в системе цифрового взаимодействия государства и экономических субъектов : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : автореферат диссертации на соискание учёной степени кандидата экономических наук / Батаев Исмаил Таблиханович ; Орловский государственный университет имени И.С. Тургенева. – Орел, 2020. – 220 с. – Библиогр.: с. 79-128. – Место защиты: Белгородский государственный национальный исследовательский университет.

52. Воронина, А.Н. Инновационный механизм управления налоговыми проверками : специальность 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством» : диссертация на соискание ученой степени кандидата наук / Воронина Анжела Николаевна ; Уфимский государственный авиационный технический университет. – Уфа, 2011. – 198 с. – Библиогр.: с. 178-186.

53. Волков, М.А. Анализ факторов формирования акционерной стоимости с учетом требований заинтересованных сторон : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата наук / Волков Максим Александрович ; Финансовый университет при Правительстве РФ. – Москва, 2021. – 207 с. – Библиогр.: с. 115-170.

54. Цепилова, Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами : специальность 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Цепилова Елена Сергеевна ; Ростовский государственный экономический университет. – Ростов-на-Дону, 2016. – 52 с. – Библиогр.: с. 49-52. – Место защиты: Ростовский государственный экономический университет.

Статьи

55. Абуханова, А.Т. К вопросу совершенствования форм и методов налогового контроля / А.Т. Абуханова, Т.Х. Калсынова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2016. – № 12. Том 1. – С. 134-138. – ISSN 2227-3891.

56. Алиева, Э.Б. Актуальные проблемы налогового контроля / Э.Б. Алиева, А.А. Магомедова, А.О. Махачева // Закон и право. – 2020. – № 3. – С. 56-58. – ISSN 2073-3313.

57. Алтасина, А.Д. Современные тенденции развития налогового контроля в Российской Федерации / А.Д. Алтасина, К.А. Шелихова, А.С. Жутаев // Вестник науки и образования. – 2018. – № 6. – С. 82-84. – ISSN 2312-8089.

58. Арзуманова, Л.Л. Налоговый мониторинг как новая форма налогового контроля / Л.Л. Арзуманова // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2016. – № 6. – С. 100-106. – ISSN 2311-5998.

59. Белых, О.И. Формы и методы налогового контроля / О.И. Белых // Молодой ученый. – 2016. – № 21 (125). – С. 311-314. – ISSN 2072-0297.

60. Берлизев, Р.Н. Анализ эффективности налогового контроля в системе налоговых отношений / Р.Н. Берлизев, Ю.А. Рахинская, Я.Н. Катыхина // Актуальные проблемы менеджмента, экономики и

экономической безопасности : материалы Международной научно-практической конференции. – Чебоксары : Издательство «Среда», 2019. – 14-18 с. – ISBN отсутствует.

61. Брылев, А.А. Налоговый контроль в условиях качественных преобразований системы налогового администрирования в России / А.А. Брылев // Научные записки молодых исследователей. – 2019. – № 3. – С. 5-14. – ISSN 2309-1193.

62. Быкова, Н.Н. Классификация форм и методов налогового контроля в Российской Федерации / Н.Н. Быкова // Карельский научный журнал. – 2017. – № 4. – С. 141-144. – ISSN 2311-0104.

63. Варламов, Д.Ю. Сравнительный опыт проведения налоговых проверок / Д.Ю. Варламов, Р.А. Субочев // Экономика и управление: от теории к практике : сборник статей (г. Чебоксары, 1 июня 2020 г.). – Чебоксары : ИД «Среда», 2020. – 28-31 с. – ISBN отсутствует.

64. Гасиева, З.П. Повышение эффективности проведения налоговых проверок / З.П. Гасиева, В.А. Кайтмазов // Вестник Московского университета МВД России. – 2019. – № 2. – С. 239-244. – ISSN 2073-0454.

65. Глушко, О.В. Проблемы и перспективы совершенствования организации проведения выездных налоговых проверок в налоговых органах РФ / О.В. Глушко, А.В. Доровская // Электронный вестник Ростовского социально-экономического института. – 2016. – № 2. – С. 387-392. – ISSN 2312-8089.

66. Гринкевич, Л.С. Налоговый мониторинг в России: современный этап реализации / Л.С. Гринкевич, А.А. Герб // Проблемы учета и финансов. – 2016. – № 2 (22). – С. 12-14. – ISSN 2222-9388.

67. Дзагоева, М.Р. Оценка эффективности организации налогового контроля / М.Р. Дзагоева, В.А. Кайтмазов, Д.Т. Доева // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 2. – С. 1076-1080. – ISSN 1999-2300.

68. Диденко, О.В. Повышение качества налогового контроля: какие принципы заложить в основу? / О.В. Диденко, А.В. Тютюгина // Экономика и

предпринимательство. – 2015. – № 8. – С. 1007-1011. – ISSN 1999-2300.

69. Есенова, А.К. Порядок учета и вычета НДС в строительстве / А.К. Есенова // Бухучет в строительных организациях. – 2019. – № 10 (187). – С. 26-30. – ISSN 2075-0269.

70. Есенова, А.К. Особенности строительной отрасли, влияющие на организацию и методику налогового контроля / А.К. Есенова // Бухучет в строительных организациях. – 2020. – № 4 (193). – С. 21-27. – ISSN 2075-0269.

71. Есенова, А.К. Сущность и содержание информационного обеспечения процедур налогового контроля за деятельностью экономического субъекта / А.К. Есенова // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2020. – № 11 (186). – С. 19-26. – ISSN 2074-6725.

72. Есенова, А.К. Применение цифровых технологий в налоговом контроле строительных организаций / А.К. Есенова // Проблемы экономики и юридической практики. – 2021. – № 1. – С. 81-85. – ISSN 2541-8025.

73. Есенова, А.К. Специфика методического обеспечения организации налогового контроля / А.К. Есенова, Ж.А. Кеворкова // МСФО и российские стандарты бухгалтерского учета в условиях трансформации современной экономики : монография ; под редакцией Г.И. Алексеевой, Е.Н. Домбровской. – Москва : Издательство РУСАЙНС. – 2021. – С. 219-227 – 1000 экз. – ISBN 978-5-4365-8232-0.

74. Егиазарян, Г.А. Совершенствование налогового контроля на современном этапе развития экономики / Г.А. Егиазарян, Е.Г. Молчанов : материалы Всероссийской научно-практической конференции. – Ростов-на-Дону, 2019. – С. 13-18. – ISSN 2500-3666.

75. Казова, З.М. Налоговое администрирование и налоговый контроль / З.М. Казова // Научные известия. – 2015. – № 1. – С. 81-85. – ISSN 2413-6492.

76. Козлов, Н.А. Права налогоплательщика и налоговый контроль: правовая характеристика взаимосвязи / Н.А. Козлов // Современное общество и право. Научно-практический журнал. – 2015. – № 4 (21). – С. 111-115. – ISSN 2225-7837.

77. Комиссарова, М.С. Внедрение информационных технологий в систему налогового контроля в условиях цифровизации экономики / М.С. Комиссарова, Н.В. Рудченко // Молодой ученый. – 2020. – № 52 (238). – С. 120-123. – ISSN 2072-0297.

78. Косов, М.Е. Налоговый контроль как сфера налогового администрирования / М.Е. Косов, Е.Н. Савельева // Вестник Московского университета МВД России. – 2015. – № 5. – С. 144-149. – ISSN 2073-0454.

79. Красницкий, В.А. Налоговые риски в системе налогового контроля РФ / В.А. Красницкий, В.Д. Семакина // Вестник Академии знаний. – 2019. – № 5. – С. 302-306. – ISSN 2304-6139.

80. Кулешова, В.П. Налоговые проверки: проблемы и пути решения / В.П. Кулешова // Евразийский Союз Ученых. – 2015. – № 9. – С. 60-63. – ISSN 2411-6467.

81. Курбатова, О.В. Принципы налогового мониторинга / О.В. Курбатова // Вестник Московского университета МВД России. – 2018. – № 2. – С. 9-11. – ISSN 2073-0454.

82. Куткович, Т.А. Современная система налогового контроля преимущества и недостатки / Т.А. Куткович, А.А. Мишукова // Sciences of Europe. – 2016. – № 6. – С. 57-59. – ISSN отсутствует.

83. Марченко, М.А. Мероприятия налогового контроля при проведении камеральных налоговых проверок / М.А. Марченко // Международный научно-исследовательский журнал. – 2015. – № 8. – С. 45-47. – ISSN 2303-9868.

84. Медведева, О.А. Отбор претендентов для выездной налоговой проверки: критерии и особенности / О.А. Медведева // Ученые записки Тамбовского отделения РoCМУ. – 2017. – № 7. – С. 226-229. – ISSN 2658-4328.

85. Мирошник, С.В. Актуальные вопросы обеспечения налогового контроля / С.В. Мирошник, О.Е. Немыкина, Н.В. Девярых // Теория и практика общественного развития. – 2015. – № 19. – С. 18-22. – ISSN отсутствует.

86. Мурзина, Е.А. Проблемы проведения камеральных налоговых

проверок по НДС / Е.А. Мурзина, А.М. Ванюхина // Новый университет. Серия «Экономика и право». – 2015. – № 7. – С. 31-36. – ISSN 2221-7347.

87. Мурзина, Е.А. Совершенствование методики проведения камеральных налоговых проверок по НДС в отношении субъектов малого и среднего бизнеса / Е.А. Мурзина, А.М. Ванюхина // Новый университет. Серия «Экономика и право». – 2015. – № 6. – С. 30-35. – ISSN 2221-7347.

88. Мельник, М.В. Инновационные методы организации и проведения контрольных мероприятий / М.В. Мельник // Инновационное развитие экономики. – 2017. – № 2. – С. 85-92. – ISSN 2223-7984.

89. Наркевич, Н.В. Налоговый мониторинг как форма налогового контроля / Н.В. Наркевич // Проблемы современной науки и образования. – 2016. – № 18. – С. 75-78. – ISSN 2304-2338.

90. Некрасова, С.М. Методика проведения выездных налоговых проверок / С.М. Некрасова : сборник статей XV Международной научно-практической конференции. – 2019. – С. 25-27. – ISSN отсутствует.

91. Никулина, Е.В. О проблемах эффективности планирования выездных налоговых проверок / Е.В. Никулина // Теория и практика общественного развития. – 2017. – № 6. – С. 278-281. – ISSN 1815-4964.

92. Овчарова, Е.В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения 156 мер административного принуждения и стимулирования / Е.В. Овчарова // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2019. – № 1. – С. 89-111. – DOI 10.17323/2072-8166.2019.1.89.111.

93. Огородникова, И.И. Цифровая трансформация налогового контроля: эволюция и тенденции / И.И. Огородникова // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2019. – № 46. – С. 115-122. – ISSN 1998-8648.

94. Пешкова, Е.П. Оценка эффективности и направления развития налогового контроля / Е.П. Пешкова, Г.А. Королева // Вестник Таганрогского института управления и экономики. – 2018. – № 2. – С. 12-15. – ISSN 2071-9604.

95. Плеханова, Д.А. Налоговый мониторинг – инновационная функция налогового контроля / Д.А. Плеханова, Т.В. Матягина // Вестник науки и образования. – 2019. – № 3. – С. 29-32. – ISSN 2312-8089.

96. Печерская А.Н. Новые аспекты налогообложения строительных организаций / А.Н. Печерская // Бухучет в строительных организациях. – 2014. – № 7. – С. 27-36. – ISSN 2075-0269.

97. Правдина, М.И. Сущность и правовая природа выездной налоговой проверки / М.И. Правдина, Е.В. Позднякова // Евразийский Союз Ученых. – 2015. – № 4. – С. 113-114. – ISSN 2411-6467.

98. Пронина, А.Ю. Выездные проверки в системе налогового контроля Российской Федерации / А.Ю. Пронина, А.В. Светлова, К.С. Черноусова // Вопросы науки и образования. – 2018. – № 4. – С. 11-16. – ISSN 2542-081X.

99. Сайдулаев, Д.Д. Сущность налогового контроля и основные принципы его осуществления / Д.Д. Сайдулаев, И.Х. Агаева // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2018. – № 11. – С. 64-67. – ISSN 2411-0450.

100. Селезнева, И.А. Мероприятия по повышению результативности выездных налоговых проверок / И.А. Селезнева, М.И. Таучелова, З.П. Гасиева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2018. – № 4. – С. 47-56. – ISSN 2075-0250.

101. Семенова, Е.В. Налоговый контроль в России: проблемы и направления совершенствования / Е.В. Семенова, Д.А. Абальянц, И.С. Черкасская // Актуальные вопросы экономики и права. – 2017. – С. 35-38. – ISSN отсутствует.

102. Ситнов, А.А. Аудит информационных систем / А.А. Ситнов // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 3. – С. 83-91. – ISSN 1727-8058.

103. Ситнов, А.А. Аудит информационных систем – риск-ориентированный подход / А.А. Ситнов // Проблемы экономики и юридической практики. – 2019. – № 5. Том 5. – С. 94-97. – ISSN 2541-8025.

104. Тускаева, М.Р. Возможность использования опыта зарубежных стран в реформировании российской налоговой систем / М.Р. Тускаева,

К.З. Вазагова // Актуальные направления и перспективы развития национальной экономики. – 2018. – С. 35-42. – ISSN отсутствует.

105. Фадеева, Н.Ю. Налоговый контроль и оценка его эффективности / Н.Ю. Фадеева, Н.В. Палкина // Молодой ученый. – 2020. – № 21. – С. 195-199. – ISSN 2072-0297.

106. Федюнин, А.Н. Актуальные проблемы законодательства в сфере налогового контроля / А.Н. Федюнин // Наука и современность: проблемы и решения. – 2019. – С.146-151. – ISSN отсутствует.

107. Хасанова, С.С. Налоговые проверки в системе налогового контроля / С.С. Хасанова, Э.И. Алиева, З.М. Межидов // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2019. – № 12. – С. 118-120. – ISSN 2411-0450.

108. Шамсиева, М.В. Налоговый мониторинг как инструмент совершенствования налогового администрирования и минимизации рисков российских компаний / М.В. Шамсиева // Вестник Поволжского института управления. – 2015. – № 1 (46). – С. 109-115. – ISSN отсутствует.

109. Шестакова, Н.Н. Налоговые проверки в системе налогового контроля / Н.Н. Шестакова // Социально-экономический и гуманитарный журнал Красноярского ГАУ. – 2018. – № 1. – С. 15-27. – ISSN 2500-1825.

110. Шестакова, Н.Н. Проблемы эффективности выездных налоговых проверок / Н.Н. Шестакова, М.Е. Елисеев // Евразийский Союз Ученых. – 2018. – № 4. – С. 49-52. – ISSN 2411-6467.

111. Шигапова, А.М. Перспективы развития института налоговых проверок и решений по ним в современных экономических условиях / А.М. Шигапова // Налоги. – 2017. – № 4. – С. 34-37. – ISSN 1999-4796.

112. Якупов, З.С. Контрольная функция налога во взаимосвязи с другими его функциями / З.С. Якупов // Актуальные проблемы экономики и права. – 2013. – № 3 (27). – С. 171-175. – ISSN 1993-047X.

Источники на иностранном языке

113. Esenova, A.K. VAT History, Computation Method and Control =

История НДС, метод расчета и контроль / А.К. Esenova, Zh.A. Kevorkova // International Journal of Recent Technology and Engineering. – 2019. – № 4. – P. 9354-9357. – ISSN 2277-3878.

114. Ermakova, A.N. Investment attractiveness of small innovational business under the conditions of globalization and integration / A.N. Ermakova, S.S. Vaytsekhovskaya, V.B. Malitskaya, N.A. Prodanova // European Research Studies Journal. – 2016. – № 2. Volume 19. – Special Issue. – P. 258-267. – ISSN 2357-1330.

115. Zimakova, L.A. Business construction companies / L.A. Zimakova, S.N. Kovalenko, A.A. Udovikova // Journal of Applied Economic Sciences. – 2016. – № 5. Volume 11. – P. 882-883. – ISSN отсутствует.

116. Mulford, Charles W. Creative cash flow reporting and analysis: uncovering sustainable financial performance / Charles W. Mulford // New Jersey : John Wiley & Sons, Inc. – 2005. – P. 160-180. – ISBN 0-471-46918-1.

117. Hylas, R. Audit Detection of Financial Statement Errors. / R. Hylas // The Accounting Review. – 1982. – № 57. – P. 751-765. – ISSN отсутствует.

Электронные ресурсы

118. Горский, И.В. Сколько функций у налога? / И.В. Горский // Налоговый вестник. – 2002. – № 3. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://base.consultant.ru/> (дата обращения: 15.03.2020).

119. Егоров, Д.В. О практике ФНС России при внедрении риск ориентированного подхода при осуществлении контрольно-надзорной деятельности / Д.В. Егоров. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://www.council.gov.ru/media/files/41d589309a50b0750aaa.pdf> (дата обращения: 15.03.2020).

120. Миссия, основные направления деятельности и Стратегическая карта Федеральной налоговой службы. – Текст : электронный.

– DOI отсутствует. – URL: http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/ftsmission (дата обращения: 15.03.2020).

121. Федеральная налоговая служба Российской Федерации : сайт. – URL: www.nalog.ru. (дата обращения: 15.03.2020). – Текст : электронный.

122. ИНТОСАИ : сайт. – URL: <https://www.intosai.org/> (дата обращения: 15.03.2020). – Текст : электронный.

123. Тютин, Д.В. Налоговое право : курс лекций / Д.В. Тютин. – 2017. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <http://base.consultant.ru> (дата обращения: 10.03.2020).

124. Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов (сведения о проведении камеральных и выездных проверок). – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms (дата обращения: 15.03.2020).

125. Аналитический центр НАФИ : сайт. – URL: <https://nafi.ru> (дата обращения: 15.03.2020). – Текст : электронный.

126. Российская научная электронная библиотека eLibrary.Ru : сайт. – URL: <https://elibrary.ru> (дата обращения: 10.03.2020). – Текст : электронный.

Приложение А
(информационное)

Классификация видов налогового контроля

Таблица А.1 – Классификация видов налогового контроля

Вид налогового контроля	Характеристика
В зависимости от времени проведения	<ul style="list-style-type: none"> – предварительный налоговый контроль - проводится в качестве профилактики и предупреждения налоговых правонарушений (постановка на налоговый учет, проведение семинаров по разъяснению налогового законодательства и т. д.); – текущий (оперативный) налоговый контроль - проводится в отчетном периоде и осуществляется в виде приема налоговой отчетности, проведения камеральных проверок, требования объяснений по сданной отчетности, проведения сверки лицевых счетов с налогоплательщиками и т. д.; – последующий налоговый контроль - проводится по окончании налоговых периодов, после формирования объектов налогообложения и проходит в форме документальных углубленных проверок. <p>Также выделяют плановый налоговый контроль и внеплановый налоговый контроль</p>
В зависимости от места проведения	<ul style="list-style-type: none"> – камеральный налоговый контроль, осуществляемый по месту нахождения налогового органа; – выездной налоговый контроль, проводимый по месту нахождения проверяемого лица
В зависимости от статуса проверяемого субъекта	<ul style="list-style-type: none"> – налоговый контроль организаций; – налоговый контроль индивидуальных предпринимателей, адвокатов и нотариусов, занимающихся частной практикой; – налоговый контроль физических лиц. <p>Также бывает: комплексный налоговый контроль - проверка по всем налогам и сборам, которые проверяемое лицо обязано уплачивать, за определенный период времени; тематический налоговый контроль - проверка по отдельным налогам и сборам, а также проверка по отдельным вопросам соблюдения налогового законодательства</p>
В зависимости от объекта налогового контроля	<ul style="list-style-type: none"> – налоговый контроль по проверке начисленных и уплаченных налогов и сборов; – налоговый контроль по использованию льгот и использованию различных систем налогообложения, предусмотренных Налоговым кодексом; – налоговый контроль по проверке расчетов в наличной и безналичной формах; – налоговой контроль по проверке кассовой дисциплины; – налоговый контроль по проверке наличия специальных разрешений на ведение определенных видов деятельности, лицензий и патентов; – другие виды налогового контроля.
В зависимости от используемых методов и приемов	<ul style="list-style-type: none"> – сплошной налоговый контроль - проверка всех имеющихся документов, связанных с начислением и уплатой налогов и сборов, а также проверка исполнения иных обязанностей, предусмотренных законодательством; – выборочный налоговый контроль - проверка специально отобранных документов по исчислению и уплате конкретного налога или сбора.
В зависимости от источников получения сведений	<ul style="list-style-type: none"> – документальный налоговый контроль, в ходе которого изучаются данные, зафиксированные в документах; – фактический налоговый контроль, в ходе которого проверяется фактическое состояние объектов налогообложения; – встречный налоговый контроль, в ходе которого информация о проверяемом лице запрашивается у его контрагентов, банков и других третьих лиц.

Источник: составлено автором по материалам [3].

Приложение Б
(информационное)

Характеристика форм налоговых проверок

Таблица Б.1 - Характеристика форм налоговых проверок

Характеристика	Камеральная проверка	Выездная проверка
Цель проверки	Оперативное реагирование на допущенные нарушения. Смягчение для налогоплательщиков последствий такого нарушения	Выявление нарушений, не обнаруженных в ходе камеральной проверки. Выявление нарушений, обусловленных злоупотреблениями налогоплательщика, стремлением уклониться от уплаты налогов
Сроки проведения проверки	3 месяца (п. 2 ст. 88 НК РФ)	От 2 до 6 месяцев без включения времени на приостановление проверки (п. 6 ст. 89 НК РФ)
Период проверки	НК РФ период проверки не регламентирует	3 года, предшествующие году проверки (абзац 2 п. 4 ст. 89 НК РФ)
Разрешение на проведение проверки	Без какого-либо разрешения (п. 2 ст. 88 НК РФ)	Решение руководителя налогового органа о проведении проверки (п. 1 ст. 89 НК РФ)
Дата начала проведения проверки	Дата представления документов на проверку (п. 2 ст. 88 НК РФ)	Дата решения налогового органа о начале проверки (п. 8 ст. 89 НК РФ)
Дата окончания проведения проверки	НК РФ дату окончания не регламентирует	Дата справки о проведении проверки (п. 8 ст. 89 НК РФ)
Срок давности привлечения к налоговой ответственности	3 года, предшествующие году проверки, независимо от проверяемого периода (п. 1 ст. 113 НК РФ)	3 года, предшествующие году проверки (п. 1 ст. 113 НК РФ)
Глубина проверки	Текущий документальный контроль	Углубленный контроль
Перечень документов, представляемых на проверку	В определенных НК РФ исключительных случаях перечень представляемых документов не ограничен (п. 8 ст. 88 НК РФ)	Объем документов не ограничен (п. 1 ст. 93 НК РФ)
Методы проверки	Изучение представленных деклараций (расчетов). Анализ документов, представленных налогоплательщиком или имеющихся у налогового органа	Углубленное изучение документов налогового и бухгалтерского учета. Проведение специальных мероприятий (осмотр, выемка, опрос свидетелей, экспертиза, привлечение специалистов и переводчиков)
Сроки представления документов или пояснений при выявлении ошибок или противоречий	5 рабочих дней со дня требования о представлении документов (п. 3 ст. 88 НК РФ)	10 рабочих дней со дня требования о представлении документов (п. 3 ст. 93 НК РФ)
Оформление акта	В случае выявления нарушений законодательства оформление акта обязательно (п. 1 ст. 100 НК РФ)	Акт оформляется независимо от результатов проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ)
Сроки оформления акта проверки	10 рабочих дней после окончания проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ)	2 месяца с даты справки об окончании налоговой проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ)
Сроки приостановления проверки	НК РФ сроки приостановления проверки не регламентирует	От 6 до 9 месяцев (п. 9 ст. 98 НК РФ)
Последствия выявления нарушений	Возможность устранить выявленные нарушения до момента составления акта проверки	До составления акта проверки устранение ошибок невозможно
Ответственность	Отсутствие оснований для квалификации нарушения как умышленного. Смягчающие обстоятельства	Возможность привлечения к ответственности с учетом квалификации действий как умышленного уклонения от налогообложения

Источник: составлено автором по материалам [3].