

ЦИФРОВИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

Е. М. ГРЕКОВА

*аспирант Московского государственного университета
имени М. В. Ломоносова,
г. Москва, Российская Федерация*

Настоящий момент представляется достаточно удачным для проведения анализа и подведения некоторых итогов налоговой политики, проводимой в России в 2024 году, в том числе применительно к деятельности Федеральной налоговой службы России (далее – ФНС), осуществляемой согласно Плану деятельности ФНС на 2024 год и плановый период 2025-2029 годов [1], по таким направлениям как автоматизация и информатизация (т.е. цифровизация – как совокупность автоматизации и информатизации) налогового администрирования, включающего в себя налоговый контроль; разработка и дальнейшее совершенствование государственных информационных систем и ресурсов, государственных цифровых сервисов; развитие информационного взаимодействия органов государственной власти, в том числе дальнейшее совершенствование электронного документооборота, в целях более эффективного налогового администрирования – с одной стороны, и повышения эффективности предоставления государственных услуг – с другой стороны.

В целях данного исследования из вышеупомянутого перечня преимущественно рассмотрены практические и теоретические вопросы цифровизации налогового контроля, однако в силу того, что налоговый контроль является составной частью налогового администрирования, осуществляется при использовании государственных информационных систем, ресурсов и цифровых сервисов, а также в рамках информационного взаимодействия органов государственной власти, указанные вопросы также в той или иной степени затронуты.

Актуальная траектория развития налогового контроля, по которой в том числе следует Россия – это переход от последующего контроля к текущему.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) в редакции от 30.09.2024 года определяет формы проведения налогового контроля таким образом: «Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом» (абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ) [2].

Композиция указанной нормы НК РФ указывает, что основной формой налогового контроля является налоговая проверка, представляющая собой именно последующий контроль (отметим, что налоговая проверка – также наиболее распространенный способ проведения налогового контроля в настоящее время). Вместе с тем, налоговый мониторинг, существующий с 2016 года, выступает яркой иллюстрацией начального этапа перехода к текущему контролю.

Последующий контроль, как наиболее эффективный в условиях бумажного документооборота и сравнительно небольшой скорости передачи информации, преимущественно

«аналоговыми» способами, постепенно теряет свою эффективность – в первую очередь, в силу повсеместной цифровизации, следствием которой является значительное ускорение информационного обмена. Как отмечают практики, действительно, «действующая концепция налогового контроля – постконтроль – утратила значение» в силу того, что современный уровень технологического развития позволяет отслеживать финансовые потоки в реальном времени и в кратчайшие сроки передавать информацию о них в целях учета [3].

Конечно, цифровизация коснулась и последующего контроля – как минимум в силу его широкой распространенности, не позволяющий в короткие сроки перейти к текущему контролю, но также в силу технической невозможности и нецелесообразности повсеместного перехода на налоговый мониторинг.

Так, акты налоговых проверок, решения по результатам налоговых проверок теперь преимущественно направляются в электронном виде через личный кабинет налогоплательщика; также существует возможность онлайн обжаловать указанные документы, прикрепить документы, подтверждающие позицию налогоплательщика; большим шагом стало появление институтов электронных подписей и электронных доверенностей.

Однако, несмотря на доказанную эффективность [4, стр. 36], пока рано говорить о разрешении всех проблемных вопросов относительно цифровизации налогового контроля. Технические несовершенства существенно затрудняют правоприменение – в качестве примера можно рассмотреть налогообложение физических лиц. Так, в личный кабинет налогоплательщика – физического лица (далее – ЛКН) автоматически подгружаются сведения о его трудовом доходе (получаются из отчетности работодателя), о его доходе от налоговых агентов (например, доход в виде процентов по банковским вкладам, инвестиционный доход – с некоторыми исключениями), сведения об имуществе, наличии задолженности перед бюджетом или предстоящих платежей.

Обратная сторона описанного процесса – сужение области контроля налогоплательщика: ему подконтрольно всё меньше, поскольку большинство сведений собираются без непосредственного участия налогоплательщика. Это делает его уязвимым в случае технической ошибки – например, (1) отображения в ЛКН неверных сведений, (2) более либо никогда не принадлежащих налогоплательщику объектов недвижимости, (3) ошибочное доначисление налогов, (4) «возникновение» штрафов и пеней, образующих отрицательное сальдо единого налогового счета, (5) автоматизированные рассылки ошибочных уведомлений и требований о предоставлении сведений и др.

Названные примеры очевидно увеличивают административную нагрузку как на налогоплательщика, вынужденного оспаривать действия или бездействие налогового органа, так и на сам налоговый орган, вынужденный вступать во взаимодействие с большим количеством налогоплательщиков, чьи права были нарушены вследствие технической ошибки.

Характерно, что норма п. 7 ст. 3 НК РФ «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)» [2] в данной ситуации не работает напрямую, поскольку названные примеры обусловлены не противоречиями и неясностями законодательства, а недоработками и техническими несовершенствами как системы ЛКН, так и информационного обмена между государственными органами (и иными субъектами обмена, если применимо).

Не до конца в таких случаях работает и т.н. «презумпция невиновности налогоплательщика» («лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока

его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке» – п. 6 ст. 108 НК РФ) [2], поскольку, к примеру, доначисление налога по ошибочному уведомлению само по себе не связано с разрешением вопроса о виновности конкретного налогоплательщика, а обусловлено лишь изначальной ошибочностью сведений, на основании которых был рассчитан налог.

Упомянутым ранее п. 6 ст. 108 НК РФ, в развитие «презумпции невиновности» устанавливается, что «обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица» [2], однако отсутствие в большинстве случаев какой-либо дополнительной проверки сотрудниками налоговых органов автоматически формирующихся уведомлений, требований и актов приводит к обратному, – а именно, к тому, что налогоплательщик вынужден доказывать свою невиновность, многократно обращать внимание налогового органа на несоответствие действительности сведений, указанных в направленном ему документе.

В связи с этим предлагается расширить п. 7 ст. 3 НК РФ, дополнив «неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах» актами самих налоговых органов, что способствует, с одной стороны, более внимательному составлению актов налоговыми органами, а с другой – обеспечит дополнительную защиту прав налогоплательщика в случае технической ошибки.

Поскольку большинство типовых актов налоговых органов формируется автоматически, явное противоречие, присутствующее в акте в силу технической ошибки, само по себе должно стать основанием для оспаривания такого акта, без необходимости привлечения дополнительных доказательств – процесса, требующего временных и материальных затрат от налогоплательщика, обусловленных лишь несовершенствами существующей системы.

Из неназванных, но не менее актуальных проблем цифровизации налогового контроля остаются вопросы несанкционированного доступа к ЛКН и другим государственным сервисам (например, «Госуслуги») в результате мошеннических действий третьих лиц, недостаток информированности населения о технических возможностях государственных сервисов, необходимость постоянного мониторинга указанных сервисов для своевременного оспаривания ошибочно сформированного акта и другие. В виде более системной проблемы – крайняя подвижность налогового законодательства, затрудняющая налоговое планирование и осложняющая соблюдение норм законодательства о налогах и сборах.

Таким образом, несмотря на ударные темпы цифровизации, соответствующие общемировым тенденциям, а иногда даже опережающие их, налоговый контроль все еще остается чувствительной областью как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов, требующей повышенного внимания и дальнейшего совершенствования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. «План деятельности Федеральной налоговой службы на 2024 год и плановый период 2025–2029 годов» (утв. Минфином России 18.01.2024 № 03-00-03/ВН-1623) [Электронный ресурс] // Доступ из СПС «КонсультантПлюс». Дата доступа: 24.11.2024;
2. «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 31.07.1998 № 146-ФЗ // «Собрание законодательства РФ», № 31, 03.08.1998, ст. 3824.

3. Лысенко, Е. Влияние цифровых технологий на развитие форм и методов налогового контроля [Электронный ресурс] // ООО «Пепеляев Групп» – Режим доступа: <https://www.pgplaw.ru/analytics-and-brochures/articles-comments-interviews/vliyanie-tsifrovyykh-tekhnologiy-na-razvitie-form-i-metodov-nalogovogo-kontrolya/>. – Дата доступа: 24.11.2024.
4. A.hamza, P., Qader, K., Gardi, B., Anwer, H., Anwar, K. Analysis the impact of Information technology on Efficient tax Management. International Journal of Advanced engineering Management and Science. September 2021. 7. P. 31–41. DOI: [10.22161/ijaems.79.5](https://doi.org/10.22161/ijaems.79.5).