

**АНАЛИЗ ПРАКТИКИ И РЕЗУЛЬТАТОВ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ
АВТОМАТИЗИРОВАННОЙ СИСТЕМЫ КОНТРОЛЯ «НДС-2»*****Нина Леонидовна ПЫШКИНА^{а,*}, Михаил Федорович ЯКУШЕВ^б**

^а кандидат юридических наук, доцент кафедры финансов и кредита,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Российская Федерация
kondr45@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 5315-9477

^б кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Российская Федерация
yakushev.mihail@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 9076-5076

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 17.05.2017
Получена в доработанном
виде 01.06.2017
Одобрена 05.06.2017
Доступна онлайн 15.02.2018

УДК 336.225.66
JEL: E62

Ключевые слова: налог
на добавленную стоимость,
налоговый контроль,
налоговый разрыв,
необоснованная налоговая
выгода

Аннотация

Тема. Рассматриваются проблемы администрирования налога на добавленную стоимость в современных условиях российской налоговой системы.

Цели. Провести анализ результатов камеральных проверок по НДС в условиях новых технологий.

Методология. Достоверность и обоснованность выводов обеспечивались сочетанием общенаучных и экономических методов познания: синтеза, статистического анализа, классификации.

Результаты. Проведен анализ показателей отчета о контрольной работе по налогу на добавленную стоимость за 2015–2016 гг. Исследованы расхождения, выявляемые автоматизированной системой контроля (АСК) «НДС-2», и действия налогоплательщиков по их устранению. Изучены условия признания судами необоснованности налоговой выгоды при наличии налоговых разрывов в декларациях плательщиков. Показано положительное влияние АСК «НДС-2» на собираемость налога. Рассмотрены ошибки, выявляемые на основе электронного документооборота, и причины их возникновения. Показана необходимость классификации расхождений, выявляемых системой, а также значение последней для совершенствования методики налогового контроля.

Выводы. Положительное влияние системы АСК «НДС-2» выражается в увеличении налоговых поступлений и снижении сумм, заявляемых налогоплательщиками к возмещению. Это подтверждено показателями статистической отчетности по налоговому контролю и оценками территориальных налоговых органов. Классификация выявляемых расхождений должна стать основой для совершенствования системы АСК «НДС-2» и методики проведения дополнительных мероприятий налогового контроля для выделения тех, которые в большей степени являются признаками незаконного возмещения НДС.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Для цитирования: Пышкина Н.Л., Якушев М.Ф. Анализ практики и результатов использования автоматизированной системы контроля «НДС-2» // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 4. – С. 213 – 226.

<https://doi.org/10.24891/ia.21.2.213>

Налог на добавленную стоимость является значимым и наиболее проблемным в налоговой системе Российской Федерации. Поэтому совершенствование его администрирования постоянно находится в центре внимания ученых и практиков. Анализируются собираемость налога [1, 2]¹, эффективность налоговых проверок², проблемы налогового возмещения [3–6], влияние новых технологий на собираемость налога [1, 2, 7].

Концепция развития налогового контроля была разработана несколько лет тому назад и внедряется поэтапно.

На первом этапе была создана система контроля за правомерностью возмещения НДС с использованием риск-ориентированного подхода. Суть заключается в том, что система, используя критерии, выработанные на базе обобщения налоговой практики, распределяет налогоплательщиков, заявивших о возмещении НДС из бюджета, по трем группам: высокого, среднего и низкого риска.

В отношении налогоплательщиков, входящих в высокую зону риска, проводится углубленная проверка с применением максимального комплекса мероприятий налогового контроля. После первого года использования автоматизированной системы количество заявлений о возмещении налога от компаний высокого риска сократилось в два раза.

Следующий этап применения риск-ориентированного подхода – внедрение АСК «НДС-2», позволяющей осуществлять контроль не только за возмещением налога, но и за налоговыми вычетами.

В декларацию по НДС включаются сведения из книг покупок и продаж, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур. С помощью данной системы контроля

налоговые органы в автоматическом режиме имеют возможность проследить всю цепочку реализации товаров и услуг, отследить возникновение и размер добавленной стоимости и сумму начисленного или заявленного к вычету НДС.

Обработкой информации из системы занимается специально созданное подразделение Федеральной налоговой службы – Межрегиональная инспекция ФНС России по камеральному контролю. Данное подразделение отслеживает и выявляет ошибки в декларациях, а затем сообщает территориальным налоговым органам о нарушениях для дальнейшей проверки.

Камеральный контроль декларации по НДС включает в себя как автоматические процедуры, так и ручную обработку, складывается из таких действий:

- прием декларации;
- расчет контрольных соотношений;
- автотребование о предоставлении пояснений по контрольным соотношениям;
- сопоставление операций контрагентов;
- автотребование о представлении пояснений по расхождениям;
- обработка формализованных пояснений по расхождениям;
- ручная обработка расхождений;
- требование о предоставлении документов по расхождениям.

Изменения в организации налогового контроля привели к изменениям в содержании формы № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов», с целью оценки показателей, отражающих новые направления и методы контроля.

При анализе реформирования контроля за НДС и его последствий исследователи обычно отмечают положительное влияние новых технологий на собираемость налога, снижение количества выездных налоговых проверок и

* Статья публикуется по материалам журнала «Финансовая аналитика: проблемы и решения», 2017, т. 10, вып. 7.

¹ Давлетшин Т.Г. Собираемость НДС: методологические аспекты // Финансы и кредит. 2017. Т. 23. Вып. 2. С. 64–67.

² Смирнова Е.Е. Вопросы эффективности налогового контроля в условиях глобальных изменений / International innovation research: Economics. Science. Society: м-лы науч.-практ. конф. под общ. ред. Г.Ю. Гуляева. Пенза: Наука и Просвещение, 2016. С. 53.

увеличение сумм доначислений на одну налоговую проверку.

Считаем, что анализ только этих показателей недостаточен, тем более что содержание формы № 2-НК отражает и результаты внедрения новых технологий контрольной работы.

В виду особенностей данного налога проверяется не только правильность его исчисления по проведенным плательщиком операциям, но и правомерность и обоснованность сумм, заявленных к возмещению из бюджета. Именно этот раздел контроля названной формы претерпел существенные изменения.

В 2013 г. в отчетность о налоговой базе по НДС включены новые разделы, позволяющие изучать новые стороны налоговых проверок. Так, в разд. 5 отражаются сведения о проверках обоснованности возмещения НДС по камеральным и выездным проверкам. Эти данные содержат сведения о результатах проверки обоснованности возмещения налога по количеству единиц, его сумме, возмещение которой признано налоговым органом необоснованным, а также результаты проверки вышестоящими налоговыми органами и арбитражными судами решений о признании возмещения сумм НДС необоснованными.

Анализ показателей указанного раздела отчета позволяет выделить несколько особенностей контроля за налогом на добавленную стоимость.

1. Обоснованность возмещения НДС проверяется во время камеральных и выездных налоговых проверок, и преобладающее значение при этом имеют камеральные проверки, как по их числу, так и по сумме необоснованного возмещения.
2. Отмечается снижение как общего количества проверок, так и количества проверок, установивших необоснованность возмещения налога по числу единиц и по сумме.
3. Принятые налоговыми органами решения оцениваются вышестоящими органами и арбитражными судами. Так, за I полугодие

2016 г. вышестоящие налоговые органы не признали обоснованными 367 решений на сумму 2 476 млн руб., арбитражные суды – 428 решений на сумму 3 280,6 млн руб. Позитивным результатом является тенденция снижения указанных показателей³.

Особым показателем, характеризующим результаты проверок взимания налога на добавленную стоимость, является показатель уменьшения сумм НДС, заявленного к возмещению самими плательщиками. В ходе камеральных проверок последние имеют право представить уточненные декларации, изменяющие налоговые обязательства, в том числе путем уменьшения налога к возмещению. Статистика этого показателя представлена в *табл. 1*.

За три календарных года выросло число действий налогоплательщиков по уменьшению заявленных к возмещению сумм НДС. Особенно значимо снижение суммы за 2015 г. По полугодиям динамика этого показателя неустойчивая. В отчетности представлены сведения о некоторых обстоятельствах, послуживших основанием для снижения заявленных к возмещению сумм. По большей части это требования налоговых органов о представлении документов и уведомления с требованием пояснений.

В научной литературе есть мнение, что именно по параметру, отражающему количество заявлений на возмещение, нужно определять результативность работы системы. Оценивать результативность по числу отказов нецелесообразно – возрастающее их количество будет говорить не только о полезности системы, но и, в первую очередь, об увеличении количества мошенников [4].

Полагаем, что более полно результативность реформированной системы контроля за налогом на добавленную стоимость будет характеризовать сводный показатель, определяемый как сумма дополнительно начисленных платежей и уменьшенного возмещения по налогу (*табл. 2*).

³ *Пышкина Н.Л., Якушев М.Ф.* О некоторых результатах контроля налога на добавленную стоимость в условиях новых технологий администрирования // Развитие экономики и менеджмента в современном мире: м-лы науч.-практ. конф. Н. Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского, 2016. С. 212–220.

Приведенные показатели свидетельствуют о повышении эффективности налоговых проверок не только за счет доначислений в ходе налоговых проверок, но и за счет предотвращения необоснованного возмещения налога из бюджета.

Как видим, особенно это значимо по камеральным проверкам (более 43 млрд руб.). Конечно, отказанное возмещение не дает прямых денег бюджету, но предохраняет его от значительных расходов в виде возврата налога.

Положительные результаты внедрения АСК «НДС-2» отмечаются на всех уровнях налогового менеджмента.

В 2015 г. в Мурманской области налоговыми органами пресечены попытки незаконного возмещения НДС на сумму 262 млн руб. (рост по сравнению с 2014 г. в 1,5 раза). При этом поступления по налогу на добавленную стоимость увеличились на 33%.

В Липецкой области по итогам I квартала 2016 г. плательщиками НДС было представлено 8 663 декларации. В них были отражены 2 716 операций налогоплательщиков-покупателей, по которым заявлены налоговые вычеты в сумме 2 164 млн руб.

Соответствующие начисления НДС в декларациях налогоплательщиков-продавцов отсутствовали. В результате проведенных контрольных мероприятий были представлены уточненные налоговые декларации по 1 328 операциям на сумму 1 156 млн руб.

В Нижегородской области за первый квартал 2016 г. после проверки 38 тыс. деклараций по НДС в 2 тыс. были выявлены расхождения на сумму 11,3 млрд руб. Налогоплательщикам были отправлены автоматические требования об уточнениях. И после устранения расхождений сумма сбора по НДС выросла на 50 млн руб. Во II квартале того же года после проверки 38 тыс. деклараций разослано 3 тыс. автотребований, и в бюджет доначислено 17,3 млн руб.⁴

⁴ О результатах применения АСК «НДС-2». URL: <https://www.nalog.ru/tn48/news/smi/6214531>

Работники налоговых органов отмечают изменение количественных характеристик камеральных проверок.

В Ставропольском крае до 2015 г. контролировали только 5% операций по налогу на добавленную стоимость. На выявление нарушений уходило 60 дн., а на сбор доказательственной базы – 30. В новых условиях время выявления сокращается до 10 дн., а срок сбора доказательств возрастает до 80 дн.⁵

Проведенный анализ камеральных и выездных проверок взимания НДС показывает в целом положительное влияние новых технологий на результаты и качество администрирования налога. Прежде в прогнозных оценках отмечались определенные трудности для налогоплательщиков и негативные последствия. В.Г. Пансков считает, что прозрачность налогового вычета ни в коей мере не ликвидирует посредников, которые, получив от покупателя налог на добавленную стоимость, не вносят его в бюджет, помогая недобросовестному налогоплательщику обойти закон путем усложнения цепочек транзакций с НДС [11].

Более того, изменение в администрировании вызвало дополнительные трудозатраты для добросовестных налогоплательщиков.

В результате изменений администрирования и обязательного наличия высокоскоростного интернета увеличиваются трудозатраты на правильное составление отчетности по налогу на добавленную стоимость. Возникают дополнительные расходы в связи с установкой системы электронного документооборота и оформлением договора с провайдерами и операторами, возрастают количество запросов документов и риски привлечения бухгалтеров к ответственности за несвоевременное их представление [9]⁶.

⁵ Зеркальное отражение. URL: <http://stavropol.bezformata.ru/listnews/zerkalnoe-sopostavlenie/51850309>

⁶ Ризванова М.В. Новые правила камеральных проверок по НДС добавят хлопот и рисков // Учет и контроль. 2017. № 1. С. 2–7; Геращенко М.И., Киселева О.В. Обновленная система администрирования НДС: какие риски ожидают налогоплательщиков / Экономика и практический менеджмент в России и за рубежом: м-лы науч.-практ. конф. Коломна, 2015. С. 104–107.

Для более полной оценки результатов новых технологий администрирования НДС необходимо исследовать процессы взаимодействия налоговых органов и плательщиков в ходе камеральных проверок. Имеющиеся публикации по этой теме часто носят разъяснительный характер и ориентированы в основном на налогоплательщиков [10, 11].

Для эффективного использования АСК «НДС-2» инспекторы получили расширенные полномочия при проведении камеральных проверок по налогу на добавленную стоимость. В ст. 88 Налогового кодекса РФ (НК РФ) отдельным пунктом указаны основания для требования от плательщика пояснений и различных документов, характеризующих сомнительные операции (противоречия между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС конкретного плательщика либо несоответствия данных об операции в декларациях разных налогоплательщиков).

Если противоречия и несоответствия свидетельствуют о занижении суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджетную систему, либо о завышении суммы налога, заявленной к возмещению, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям.

При получении требования налогоплательщику необходимо направить налоговому органу в электронной форме квитанцию о приеме соответствующего требования в течение шести рабочих дней со дня его отправки налоговым органом и представить соответствующие пояснения с приложением подтверждающих документов или уточненную налоговую декларацию.

Ответ на требование о представлении документов налогоплательщики направляют в инспекцию в течение 10 рабочих дней с даты получения требования (п. 8.1 ст. 88, ст. 93 НК РФ), письменные пояснения – в течение пяти рабочих дней (п. 3 ст. 88 НК РФ).

В научном и практическом плане представляет интерес систематизация выявляемых

расхождений для оценки причин их возникновения и дополнительных действий налоговых органов и плательщиков.

Нормативными документами налоговой службы расхождения, выявленные при камеральной проверке, разделены на семь групп с определенными кодами, каждое требует от налогоплательщика и налогового органа определенных действий.

По причинам возникновения выделяют расхождения, вызванные техническими, методологическими ошибками, а также человеческим фактором.

По содержанию ошибок выделяют расхождения под названиями «НДС» и «Разрыв». В первую группу попадают ошибки в коде операций, номере или дате счета-фактуры, а также в сумме НДС у продавца к уплате и у покупателя к вычету.

Во второй группе – расхождения, выявленные при сравнении данных из книг покупок и продаж. Контрагент, чей счет-фактура заявлен в декларации, отсутствует в Едином государственном реестре юридических лиц или не сдает налоговой отчетности, либо сдает ее с нулевыми показателями. В этом случае у налогоплательщика образуется счет-фактура, сумма налога по которому не отражена в декларации контрагента.

Практика применения системы АСК «НДС-2» позволяет оценить масштабность и частоту расхождений в зависимости от группы. С точки зрения эффективности налогового контроля более важными для налоговых органов и плательщиков являются ошибки в виде налогового разрыва.

Алгоритм действий налогоплательщика после получения автотребования отражен в письме ФНС России от 07.04.2015 № ЕД-4-15/5752. Плательщик должен связаться с контрагентом, выяснить причину разрыва и отразить результат проверки в соответствующих таблицах.

Если в книге покупок проведена регистрация счета-фактуры с ошибками, то в налоговый орган необходимо представить пояснения с правильными данными и заполнить табл. № 2.

Если поставщик не зарегистрировал счет-фактуру, то налогоплательщику-покупателю необходимо заполнить табл. № 1 и сообщить, что в декларации указаны правильные данные. Однако практика показывает, что даже при отсутствии ошибок у покупателя, у него возникают дополнительные обязанности и проблемы с возмещением налога.

Задачей налоговых органов является не только установление налогового разрыва. Конечная цель контроля – не допустить возмещения НДС недобросовестным налогоплательщикам и найти причины расхождений в декларациях по НДС к уплате.

По результатам работы системы управления рисками «НДС-2» налогоплательщики автоматическим образом распределяются на три группы налогового риска: высокий, средний, низкий. Информация о присвоенных критериях налогового риска отображается в виде цветowych индикаторов в программном комплексе в разделах «Окно оперативной работы» и «Дерево связей».

На основе этой информации территориальные налоговые органы определяют очередность и перечень мероприятий налогового контроля, ведут поиск выгодоприобретателя, определяют роль налогоплательщика при построении схемы поставщиков и покупателей.

Если поставщик не подаст уточненную налоговую декларацию, налоговые органы запросят дополнительные документы, и существует риск, что в отношении налогоплательщика-покупателя будет составлен акт камеральной проверки, в котором НДС, заявленный к вычету по данному счету-фактуре, будет признан необоснованным.

О возможной налоговой ответственности налогоплательщика в этом случае существует два мнения. Первое – о возможном привлечении к налоговой ответственности в соответствии со ст. 122 Налогового кодекса РФ за неполную уплату НДС в размере 20% от суммы неуплаченного налога. Второе – если компания представила весь пакет документов, то отказать в вычетах на основании расхождений, выявленных по данным АКС «НДС-2», пока нельзя.

Одним из условий предоставления вычета является наличие счета-фактуры. При отказе в вычетах налоговые органы обязаны провести мероприятия налогового контроля и доказать фиктивность операций с однодневками или наличие иной необоснованной налоговой выгоды⁷. Таким образом, возникает проблема оценки судами законности наложения налоговой ответственности только на основе расхождений НДС по результатам работы АКС «НДС-2».

Система выявляет налоговые разрывы во всех звеньях, поскольку выстраивается полная цепочка движения товара (услуги) от первого продавца до последнего покупателя. У налоговых органов имеется возможность выявить признаки фирм-однодневок во всех звеньях движения объекта налогообложения.

В практике встречаются ситуации, когда налоговые органы отказывают в применении вычета по НДС по признакам, установленным не в первом, а последующих звеньях. Но для предъявления претензий по налоговому вычету первому покупателю по признакам, установленным в более отдаленных звеньях, требуются доказательства вовлечения проверяемого налогоплательщика в схему получения необоснованной налоговой выгоды, что подтверждает судебная практика.

В Нижегородской области основанием для отказа в вычете НДС послужил вывод инспекции о недостоверности документов и недобросовестности контрагентов второго, третьего и четвертого звена: ООО «Сабона Плюс НН», ООО «Хозпрод-НН» и ООО «Тонус». Судом не был принят во внимание довод налоговиков о недобросовестности компании, основанный на анализе взаимоотношений поставщиков второго, третьего и четвертого уровней.

Как отметили судьи, недобросовестность таких контрагентов не влечет автоматического признания необоснованной заявленной налогоплательщиком налоговой выгоды, поскольку каждый из этих лиц самостоятельно несет ответственность за выполнение своих

⁷ Ежова Н. АСК «НДС-2»: откуда налогоплательщикам ждать угрозы // Практическое налоговое планирование. 2016. № 10. С. 29–36.

обязанностей и независимо друг от друга пользуется своими правами.

В рассматриваемом деле указанные налоговыми органами обстоятельства не опровергают достоверность представленных компанией документов, подтверждающих фактическое получение, оприходование и дальнейшее использование полученных от поставщиков материалов. Отмечено также, что налоговый орган не доказал вовлечения проверяемого налогоплательщика в схему получения необоснованной налоговой выгоды. Данный спор был решен в пользу налогоплательщика⁸.

Следует отметить, что не все расхождения рассматриваемой группы являются следствием противоправных действий плательщика и направлены на получение необоснованной налоговой выгоды. Одной из причин расхождения НДС поставщика и покупателя является предъявление налога к вычету в более позднем периоде.

Например, поставщик отразил счет-фактуру в I квартале, а покупатель принял НДС к вычету во II квартале того же года. Данное расхождение объясняется допустимыми действиями налогоплательщика и должно распознаваться системой АСК как законное, не требующее дополнительных пояснений.

О нестыковках и противоречиях объективного характера, связанных с несоответствием изменений в п. 11 ст. 172 НК РФ и порядка сопоставления счетов-фактур разных налоговых периодов, указывается в работе О.В. Чаадаевой⁹.

Налогоплательщики сталкиваются с налоговым разрывом, когда АСК «НДС-2» не может сопоставить счета-фактуры по выданным авансам и при зачете этих авансов. Связано это с тем, что компания, заплатившая контрагенту аванс, сама составляет счет-фактуру. Даже при наличии правильного кода операции АСК часто формирует требование,

где указывает на отсутствие счета-фактуры-«близнеца».

В данном случае также требуется представить письменные пояснения и приложить к ним документы.

Правом на вычет можно воспользоваться в течение трех лет с момента его возникновения, а сумма налога по счету-фактуре может заявляться частями в течение нескольких налоговых периодов.

В налоговой декларации НДС поставщика отражается в двух графах разными суммами. Налоговые органы отмечают, что плательщики при принятии к вычету НДС по частям неверно заполняют графу 15 книги покупок (стоимость покупок по счету-фактуре) (строка 170 разд. 8).

Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 установлено, что при принятии счетов-фактур к вычету по частям в графе 16 книги покупок (сумма НДС по счету-фактуре, строка 180 разд. 8) отражается часть общей суммы налога, которая принимается к вычету в текущем квартале. А в графе 15 книги покупок (строка 170 разд. 8) всегда указывается стоимость товаров (работ, услуг), указанная в графе 9 по строке «Всего к оплате» счета-фактуры, без разделения на части¹⁰.

В автотребованиях часто встречается расхождение с кодом 4. Это разрыв между сведениями журнала учета счетов-фактур проверяемого налогоплательщика и данными разд. 11 декларации поставщика, где обнаружены ошибки. Поводом являются, как правило, ошибки в реквизитах. Эти расхождения программа выявляет, когда налог указан в декларациях, но имеются ошибки в виде расхождения по коду операций, по номеру или дате счета-фактуры, а также в сумме НДС у продавца к уплате и у покупателя к вычету.

Спорным является вопрос о необходимости представления в этом случае уточненной

⁸ Решение арбитражного суда Нижегородской области от 08.11.2016 № А43-23105/2016.

⁹ Чаадаева О.В. Проблемы и перспективы администрирования НДС // *Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд*. 2015. № 33. С. 174–179.

¹⁰ О типичных ошибках при заполнении декларации по НДС: письмо УФНС России по Московской области от 09.12.2016 № 21-26/94330@.

налоговой декларации. Чтобы исправить ошибку, в ответ на требование необходимо представить пояснения с рекомендованной формой заполнения табл. № 2. Однако в практике имеет место требование налоговых органов о представлении уточненной декларации.

По общему правилу уточненная декларация представляется, если ошибка привела к занижению суммы налога к уплате. В то же время в письме ФНС России «О требовании представить пояснение при проверке декларации по НДС» говорится: если ошибка в декларации не повлияла на сумму НДС, необходимо представить пояснения с указанием корректных данных. Также рекомендуется представить уточненную налоговую декларацию¹¹.

Данное письмо дает основание налоговым органам требовать от налогоплательщика уточненную декларацию. Некоторые бухгалтеры соглашаются с требованиями инспекторов и подают уточненные декларации. Представляется, что в данной ситуации следует руководствоваться положениями Налогового кодекса, в котором указано на право налогоплательщика представлять уточненную декларацию при обнаружении плательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также ошибок, не приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате.

Расхождение под кодом 7 выявляется на основании расчета контрольных соотношений, свидетельствует об ошибках в заполнении декларации. Для налогоплательщика есть условия недопущения таких расхождений, поскольку эти соотношения имеются в открытом доступе¹². Главной задачей новой системы контроля является предупреждение и выявление фактов занижения налога и его необоснованного возмещения. Поэтому признаки таких действий должны быть

выделены в одну группу и по ним должны приниматься решения о дополнительных действиях налогового контроля.

Практика подтверждает наличие формальных несоответствий, не указывающих на возможные злоупотребления налогоплательщика, по которым от него также требуется представить пояснения.

Так, УФНС России по Хабаровскому краю в числе возможных ошибок плательщиков указало такие нарушения:

- поставщик записал в номере счета-фактуры латинскую букву X (икс), а покупатель зарегистрировал документ в книге покупок русской буквой X (ха);
- разница в пределах рубля по сумме налога в разных разделах декларации по причине разных измерителей: в одном случае рубли и копейки, в другом – рубли с округлением по правилам математики¹³.

По мнению С.С. Скрипченко, необходимо снижать требования к контролю за правильностью заполнения счета-фактуры, так как из четырнадцати реквизитов, указанных в налоговом кодексе, к налоговому контролю имеют отношение только семь¹⁴. Данное обстоятельство может приводить к требованию со стороны налоговых органов пояснений по ошибкам в документах, не имеющим значения в выявлении фактов занижения суммы налога.

Давая прогнозные оценки последствий внедрения АСК «НДС-2», специалисты предвидели, что среди операций, по которым выявлены расхождения, может оказаться (особенно на первых этапах) множество вполне законных сделок, по которым информация либо не представлена контрагентом, либо представлена с ошибками, либо она просто не распознана инспекторами. Возможны также различные ошибки при вводе и обработке информации.

¹³ Комментируем типовые ошибки налогоплательщиков при заполнении декларации по НДС.
URL: https://www.nalog.ru/rn27/news/tax_doc_news

¹⁴ Скрипченко С.С. Характеристика НДС, проблемы администрирования и влияние его снижения на экономику // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. 2015. № 34. С. 102–106.

¹¹ О требовании представить пояснение: письмо ФНС России от 06.11.2015 № ЕД-4-15/19395.
URL: http://mvf.klerk.ru/nb/496_03.htm

¹² О направлении контрольных соотношений показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость: письмо ФНС России от 23.03.2015 № ГД-4-3/4550@.

Как одно из преимуществ новой технологии налогового контроля называется улучшение положения добросовестного налогоплательщика. Но практика показывает, что данная категория попадает под внимание налоговых органов если его поставщик относится к категории недобросовестных контрагентов, фирмам-однодневкам, что легко выявляется в ходе камеральной проверки. В этом случае налоговый орган вправе отказать покупателю в вычете налога, так как налогоплательщиком не проявлена должная осмотрительность при выборе контрагента.

Ведя реальную деятельность с реальными партнерами, налогоплательщикам в ряде случаев приходится давать объяснения по выявленным автоматизированной системой расхождением, по подозрению в контактах с фирмой-однодневкой.

При обсуждении результатов применения АСК «НДС-2» затрагивается вопрос о признании налоговых разрывов, доказательством и основанием для отказа в возмещении НДС.

Сам по себе налоговый разрыв не доказывает, что налоговая выгода необоснованна. Этот разрыв представляет собой математический результат контрольных соотношений чисел в двух декларациях. Если числа отличаются, это лишь повод для проверки.

Представляется, что, как и до внедрения АСК «НДС-2», налоговые органы прежде всего должны представить в суд доказательства получения конкретным налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, исходя из положений постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»¹⁵.

Указанное постановление содержит положения, относящиеся к любым налогам, поэтому признание необоснованной налоговой выгоды по налогу на добавленную стоимость должно опираться на такие обстоятельства:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с

учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;
- учет при налогообложении только тех хозяйственных операций, которые прямо связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;
- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

При этом налоговые органы должны не только указать на данные обстоятельства, но и привести обоснованные доводы. Во многих случаях найденные несоответствия являются следствием ошибок, допущенных бухгалтерией компании. Формальные несоответствия в документах на вычет НДС были основой отказа и при ручной системе контроля деклараций. Не во всех ситуациях суды поддерживают налоговиков.

Так, инспекция отказала предпринимателю в применении вычетов по НДС, сославшись на недостоверные сведения, а именно – неверное указание КПП в счетах-фактурах, подпись их неустановленным лицом. Доводом для отказа послужили такие факты: в некоторых товарно-транспортных накладных отсутствовали данные о марке автомобиля, номерных знаках, пунктах отгрузки, а также хронология в нумерации счетов-фактур.

В постановлении арбитражного суда Поволжского округа по данному делу отмечается, что из-за отсутствия хронологии в номерах счетов-фактур, неверного указания КПП в счетах-фактурах нельзя отказать в вычете.

¹⁵ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53.

Налоговое законодательство не содержит положения о том, что ведение книг покупок и книг продаж с нарушением установленного порядка влечет безусловный отказ в применении налоговых вычетов. Суды признали, что отсутствие в отдельных товарно-транспортных накладных данных о марке автомобиля, номерных знаках, пунктах отгрузки не могут являться основанием для отказа в применении налоговых вычетов, поскольку недочеты, выявленные в заполнении товарно-транспортных накладных, не свидетельствуют об отсутствии реальности хозяйственной операции. Инспекции не удалось доказать в суде фиктивность хозяйственных операций¹⁶.

Можно предположить, что аналогичные ситуации могут сложиться и при автоматизированном контроле деклараций по НДС. Представляется, во избежание судебных решений не в пользу налоговых органов, целесообразным на уровне территориальных налоговых органов учитывать практику оценки судами формальных несоответствий в документах налогоплательщика по отказам принятия НДС к вычету.

Относительно расхождений в декларациях, выявленных программой АСК «НДС-2», есть опасения, что суды не признают их должным доказательством, рассматривая как сведения из внутренних информационных ресурсов. Однако необходимо отметить положительный эффект: уменьшилось число ошибок налогоплательщиков в декларациях, что привело к снижению числа требований за 2016 г. почти вдвое. Их число по контрольным

соотношениям за III квартал 2016 г. составило более 21 000, а по счетам-фактурам – примерно 123 000. Эти показатели почти вдвое меньше аналогичных за III квартал 2015 г. и в сумме составляют 10% от общего числа деклараций по НДС, о чем заявил на конференции, прошедшей в Высшей школе экономики, заместитель начальника Межрегиональной инспекции ФНС России по камеральному контролю А.С. Катяев¹⁷.

Опасения налогоплательщиков по поводу того, что налоговые инспекции завалят их требованиями, не оправдались. Безусловно, это результат инновационного подхода в налоговом контроле, накопленного в новых условиях опыта, разъяснительной работы налоговых органов. Тем не менее исследование взаимодействия налогоплательщиков по результатам налогового контроля будет и в дальнейшем представлять интерес для науки и практики.

Исходя из группировки ошибок, выявляемых с помощью АСК «НДС-2», мероприятия и рекомендации по их устранению также могут быть дифференцированы.

Ясно, что для совершенствования налогового администрирования НДС недостаточно давать рекомендации по избеганию ошибок только налогоплательщикам. Чтобы устранить методические ошибки, формальные нарушения, необходимо совершенствовать саму систему АСК «НДС-2» и методики выявления признаков, с большей вероятностью указывающих на получение необоснованной налоговой выгоды.

¹⁶ Постановление арбитражного суда Поволжского округа от 02.11.2016 г. по делу № А12-936/2016.

¹⁷ Запущены новые механизмы налогового администрирования.
URL: <https://re.hse.ru/news/201603007.html>

Таблица 1**Уменьшение НДС, заявленного налогоплательщиками к возмещению в 2013–2016 гг., млн руб.****Table 1****Reduction of VAT declared for compensation by taxpayers in 2013–2016, million RUB**

Показатель	По годовым периодам			По полугодовым периодам (на 01.07)		
	2013	2014	2015	2014	2015	2016
Сумма заявленного к возмещению НДС, уменьшенного налогоплательщиками по камеральным проверкам	56 106	58 616	111 771	26 972	36 628	23 403
Представлено налогоплательщиками уточненных деклараций, уменьшающих сумму НДС, заявленного к возмещению	50 887	52 118	55 938	25 502	24 901	25 414

Источник: данные форм статистической налоговой отчетности 2-НК за 2013–2016 гг.; Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов на сайте Федеральной налоговой службы

Source: Data of statistical tax forms 2-НК for 2013–2016; Report on results of the taxation authorities examination on the Federal Tax Service website

Таблица 2**Сводные данные по результатам налогового контроля за НДС на 01.07.2016, млн руб.****Table 2****Summary data on results of tax control of VAT as of 1 July 2016, million RUB**

Показатель	Камеральные проверки	Выездные проверки
Дополнительно начислено платежей	18 360	98 470
Из них по налогам	14 978	70 676
Отказано в возмещении налоговыми органами	19 648	5 880
Уменьшено возмещение по уточненным декларациям	23 403	113

Источник: данные форм статистической налоговой отчетности 2-НК за 2013–2016 гг.; Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов на сайте Федеральной налоговой службы

Source: Data of statistical tax forms 2-НК for 2013–2016; Report on results of the taxation authorities examination on the Federal Tax Service website

Список литературы

1. Богомазова А.А., Водопьянова В.А. Новая декларация по НДС: анализ влияния изменений в налоговом администрировании на поступления налога в бюджет РФ // *Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований*. 2016. № 6-5. С. 912–915.
2. Пансков В.Г. Собираемость НДС: резервы есть, возможности не используются // *Финансы*. 2016. № 3. С. 22–27.
3. Пансков В.Г. Возможные пути решения проблемы незаконного возмещения НДС // *Финансы*. 2011. № 8. С. 37–42.
4. Корячева М.Т., Тимошенко В.А. Совершенствование налогового контроля за вычетами и возмещениями НДС / Эффективность и качество управления: проблемы совершенствования: сб. науч. тр. / В.Л. Чепляев и др. Саратов: Поволж. ин-т упр. им. П.А. Столыпина, 2014. С. 61.
5. Белохребтов В.С. Совершенствование администрирования налога на добавленную стоимость как способ противодействия его незаконному возмещению // *Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки*. 2016. № 3-2. С. 162–169.

6. *Абакарова Р.Ш.* Проблемы совершенствования механизма возмещения налога на добавленную стоимость // Вестник Иркутского государственного технического университета. 2015. № 5. С. 168–172.
7. НДС: актуальные вопросы администрирования и новации законодательства // Налоговая политика и практика. 2016. № 4. С. 8–11.
8. *Пансков В.Г.* Администрирование НДС: решение принято, но проблемы остаются // Финансы. 2010. № 2. С. 26–29.
9. *Загарских Т.А., Ворончихина М.И.* Внедрение риск-ориентированного подхода в системе администрирования НДС // Экономика и управление: проблемы, решения. 2015. № 12. С. 301–310.
10. *Егоричев А.В.* Камеральный контроль деклараций по НДС: новые инструменты, этапы и алгоритм действий налогоплательщика // Налоговая политика и практика. 2016. № 9. С. 45–49.
11. *Разгулин С.В.* Истребование налоговыми органами пояснений в рамках камеральной проверки // Финансы. 2017. № 2. С. 35–38.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке информации, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ANALYSIS OF THE PRACTICES AND RESULTS OF THE USE OF THE AUTOMATED VAT CONTROL SYSTEM (ACS VAT-2)Nina L. PYSHKINA^{a*}, Mikhail F. YAKUSHEV^b^a National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
kondr45@mail.ru
ORCID: not available^b National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
yakushev.mihail@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:Received 17 May 2017
Received in revised form
1 June 2017
Accepted 5 June 2017
Available online
15 February 2018**JEL classification:** E62**Keywords:** added-value tax,
tax control, tax gap, unjustified
tax benefit**Abstract****Importance** The article considers the problems of value-added tax administration under current conditions of the Russian tax system.**Objectives** The article aims to analyze the results of in-office VAT audit in the conditions of new technologies.**Methods** To provide credible and valid conclusions, we used a combination of general scientific and economic methods of knowledge like synthesis, statistical analysis, and classification.**Results** The article presents the results of the analysis of VAT examination report indices for 2015–2016, and it proves the positive influence of the ACS VAT-2 system on tax collection rate.**Conclusions and Relevance** The positive influence of the ACS VAT-2 system gets evinced in tax revenue increase and lowering of the amounts declared by taxpayers to reimbursing.

It is confirmed with indices of the statistical reporting under tax monitoring and estimates of territorial tax authorities. Classification of the identified incongruities should become a basis for the ACS VAT-2 system improvement.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

Please cite this article as: Pyshkina N.L., Yakushev M.F. Analysis of the Practices and Results of the Use of the Automated VAT Control System (ACS VAT-2). *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 4, pp. 213–226.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.2.213>**Acknowledgments**The article is adapted from the *Financial Analytics: Science and Experience* journal, 2017, July, vol. 10, iss. 7.**References**

1. Bogomazova A.A., Vodop'yanova V.A. [The new VAT return: an analysis of the impact of changes in tax administration on the income tax to the Federal budget]. *Mezhdunarodnyi zhurnal prikladnykh i fundamental'nykh issledovaniy = International Journal of Applied and Fundamental Research*, 2016, vol. 6, iss. 5, pp. 912–915. (In Russ.)
2. Panskov V.G. [VAT collectability: Reserves exist, opportunities are not used]. *Finansy = Finance*, 2016, vol. 3, pp. 22–27. (In Russ.)
3. Panskov V.G. [Possible ways to solve the problem of illegal VAT compensation]. *Finansy = Finance*, 2011, vol. 8, pp. 37–42. (In Russ.)

4. Korycheva M.T., Timoshenko V.A. *Sovershenstvovanie nalogovogo kontrolya za vychetami i vozmeshcheniyami NDS. V kn.: Sovremennye problemy vzaimodeistviya rossiiskogo gosudarstva i obshchestva: sb. nauch. tr* [Improvement of tax monitoring over residues and compensations of value added tax. In: Contemporary problems of interaction between the Russian State and society]. Saratov, Stolypin Volga Region Institute of Administration Publ., 2016, p. 61.
5. Belokhrebto V.S. [Improving the administration of value added tax as a way protivodey-tion of its unlawful compensation]. *Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomicheskie i yuridicheskie nauki = News of Tula State University. Economic and Legal Sciences*, 2016, vol. 3, iss. 2, pp. 162–169. (In Russ.)
6. Abakarova R.Sh. [VAT refund mechanism improvement problems]. *Vestnik Irkutskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta = Bulletin of Irkutsk State Technical University*, 2015, vol. 5, pp. 168–172. (In Russ.)
7. [VAT: Current Issues of Administration and Legislation Innovations]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2016, vol. 4, pp. 8–11. (In Russ.)
8. Panskov V.G. [VAT administration: the decision is accepted, but problems remain]. *Finansy = Finance*, 2010, vol. 2, pp. 26–29. (In Russ.)
9. Zagarskikh T.A., Voronchikhina M.I. [The implementation of risk-based approach in VAT administration system]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2015, vol. 12, pp. 301–310. (In Russ.)
10. Egorichev A.V. [In-house review of VAT declarations: new tools, stages and algorithm of actions of a taxpayer]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2016, vol. 9, pp. 45–49. (In Russ.)
11. Razgulin S.V. [The reclamation of explanations by tax authorities within in-house review]. *Finansy = Finance*, 2017, vol. 2, pp. 35–38. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.