



ISSN 2712-7907

№ 2 (303) 2023

Бюллетень
Счетной палаты РФ
Налоговые проверки

Представляя
номер

Андрей Батуркин



Андрей Батуркин

аудитор Счетной палаты
Российской Федерации

Уважаемые читатели!

Очередной номер нашего Бюллетеня мы решили посвятить очень важной и актуальной теме – проведению выездных налоговых проверок.

Налоговые проверки – это основная форма налогового контроля. Они бывают двух видов: камеральные и выездные.

Камеральная налоговая проверка – это своего рода текущий контроль соблюдения законодательства о налогах и сборах на основе налоговой декларации, а также документов, которые налогоплательщик самостоятельно сдал в налоговую инспекцию, и тех, что имеются у налогового органа.

Выездная налоговая проверка (далее – ВНП) подразумевает более глубокое изучение деятельности объекта контроля. Она проводится по месту нахождения налогоплательщика и помимо вышеперечисленных процедур предусматривает инвентаризацию, осмотр, выемку документов, экспертизу и допрос свидетелей. Объектом ВНП становятся компании, индивидуальные предприниматели и физические лица, в отношении которых установлены риски налоговых нарушений.

Налогоплательщик при проведении в отношении него ВНП вынужден отвлекать ресурсы от своей основной деятельности и затрачивать их на сопровождение проверки, в том числе для предоставления материалов и зачастую – своих помещений.

В последние годы ФНС России за счет применения риск-ориентированного подхода снижает количество налогоплательщиков, в отношении которых проводятся ВНП (с 8 167 в 2019 году до 7 167 в 2021 году). В то же время мы отметили рост доли безрезультативных проверок (с 4,8 % в 2019 году до 5,4 % в 2021 году).

В ходе подготовки к проведению мероприятия мы получили информацию от бизнес-сообществ о негативном влиянии ВНП на деятельность компаний. В связи с этим с помощью цифровых решений и математических методов анализа нами исследована гипотеза о влиянии ВНП на финансовые показатели деятельности проверяемых организаций. Выборка для исследования состояла из более чем 35 тыс. записей о проведенных ВНП и более чем 1 300 тыс. записей о налогоплательщиках, где ВНП не проводились.

Применение методов анализа позволило проанализировать большой массив информации и сделать вывод, что проведение ВНП оказывает влияние на изменение показателей финансово-хозяйственной деятельности проверяемых организаций.

Вместе с тем полученные результаты не позволяют сделать вывод о существенности и негативном характере указанного влияния. Для этого нужно более глубокое исследование, за проведение которого, возможно, могут взяться экспертные организации, исследующие налоговую проблематику.

Анализ также выявил ряд проблем в организации и проведении ВНП, в том числе длительные сроки проверок, отсутствие единых подходов к проведению мониторинга качества предпроверочного анализа налогоплательщика, а также большой объем запрашиваемых документов, что создает дополнительную административную нагрузку на бизнес.

По итогам анализа Счетная палата подготовила ряд предложений, направленных на совершенствование организации и проведения выездных налоговых проверок. При этом надо отметить, что по ряду обозначенных проблем Федеральной налоговой службой уже в ходе проведения мероприятия были приняты соответствующие меры. Надеемся, что наши совместные усилия в этой сфере помогут повысить качество и эффективность налогового контроля и одновременно снизить нагрузку на налогоплательщиков.

Содержание

Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия	6
Официальная позиция	47
Мнения	51
Рекомендации Счетной палаты	64
Тематические проверки Счетной палаты	68
Международная практика	71
Исследования по теме	87
Публикации в СМИ	90



Андрей Батуркин

аудитор Счетной палаты
Российской Федерации

Отчет

о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года»

Утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 6 декабря 2022 года

Ключевые итоги экспертно-аналитического мероприятия

Основные цели мероприятия

Проанализировать организацию и осуществление в Федеральной налоговой службе (далее – ФНС России) и ее территориальных налоговых органах (далее – ТНО) мероприятия по планированию и проведению выездных налоговых проверок (далее также – ВВП), включая оформление их результатов, мероприятий по обеспечению поступления в бюджетную систему доначисленных сумм, а также осуществление ФНС России контроля и надзора за ТНО.

Ключевые результаты мероприятия

Нормативное регулирование процедуры предпроверочного анализа (далее – ППА) осуществляется исключительно на основании внутриведомственных документов ФНС России с грифом «Для служебного пользования». При этом обязанность налоговых органов информировать налогоплательщиков¹, отобранных для включения в план ВВП, о выявленных рисках и проведении в отношении них ППА отсутствует.

Выездные налоговые проверки оказывают влияние на изменение основных финансовых показателей деятельности проверяемых компаний в сравнении с аналогичными компаниями, которые не были подвержены проверкам.

Только треть доначисленных по результатам ВВП налоговых обязательств поступает в бюджет в добровольном порядке, остальные суммы взыскиваются посредством применения налоговыми органами мер по взысканию задолженности.

Наиболее значимые выводы

Система критериев риска ФНС России в соответствии с определенными приоритетами контрольной работы по выявлению и пресечению потенциальных случаев совершения налогоплательщиками умышленных действий, направленных на уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС), не содержит критериев, позволяющих выявлять налоговые риски на основании данных национальной системы прослеживаемости товаров и Федерального реестра потенциальных выгодоприобретателей.

1. В целях предоставления им возможности дать пояснения по установленным признакам нарушений законодательства о налогах и сборах и/или добровольного уточнения налоговых обязательств без назначения ВВП.

В Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) отсутствуют положения, предусматривающие проведение налоговыми органами выемки документов в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля, в случае необходимости получения дополнительных доказательств совершения (несовершения) налогоплательщиком нарушений законодательства о налогах и сборах.

Несмотря на внедрение риск-ориентированного подхода при отборе налогоплательщиков для проведения ВНП, удельный вес безрезультативных проверок в исследуемом периоде увеличился с 4,8 % в 2019 году до 5,4 % в 2021 году. Средняя продолжительность ВНП организаций также не имеет тенденции к снижению (с 217 дней в 2018 году до 218 дней в 2021 году).

Правоприменительная практика свидетельствует о низкой востребованности рассрочки по основанию, предусмотренному подпунктом 7 пункта 2 статьи 64 Налогового кодекса, и неэффективности данной меры для поддержания платежеспособности и финансовой устойчивости налогоплательщиков.

Полный текст выводов приведен в соответствующем разделе отчета.

Наиболее значимые предложения (рекомендации)

Рекомендовать Правительству Российской Федерации поручить Министерству финансов Российской Федерации:

- подготовить предложения о внесении изменений в пункт 6 статьи 101 Налогового кодекса, предусматривающих отнесение выемки документов к дополнительным мероприятиям налогового контроля;
- провести анализ правоприменительной практики подпункта 7 пункта 2 статьи 64 Налогового кодекса с целью определения причин низкой востребованности рассрочек по данному основанию, по результатам которого при необходимости подготовить соответствующие изменения в Налоговый кодекс.

Предложить Федеральной налоговой службе рассмотреть вопросы:

- об организации работы по информированию налогоплательщиков о выявленных рисках неуплаты налогов и сборов, в отношении которых рассматривается вопрос о проведении ВНП;
- о разработке и включении в систему критериев рисков в целях отбора налогоплательщиков для ГПА критериев, позволяющих выявлять налоговые риски на основании данных национальной системы прослеживаемости товаров и Федерального реестра потенциальных выгодоприобретателей (далее – ФРПВ).

Полный текст предложений (рекомендаций) приведен в соответствующем разделе отчета.

1. Основание для проведения экспертно-аналитического мероприятия

Пункт 4.2.0.10 Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2022 год.

2. Предмет экспертно-аналитического мероприятия

Законодательное регулирование в Российской Федерации, методическое обеспечение, осуществление и контроль за организацией и проведением налоговыми органами выездных налоговых проверок, а также взысканием доначисленных сумм.

3. Цели экспертно-аналитического мероприятия

3.1. Цель 1. Проанализировать организацию и осуществление мероприятий по планированию выездных налоговых проверок.

3.2. Цель 2. Проанализировать организацию и проведение налоговыми органами ВМП, включая оформление их результатов, мероприятий по обеспечению поступления в бюджетную систему доначисленных сумм, а также осуществление ФНС России контроля и надзора за территориальными налоговыми органами за соблюдением законодательства о налогах и сборах при проведении ВМП.

4. Объект экспертно-аналитического мероприятия

Федеральная налоговая служба (г. Москва).

5. Исследуемый период

2019–2021 годы и истекший период 2022 года.

6. Сроки проведения экспертно-аналитического мероприятия

С 24 января по 29 ноября 2022 года.

7. Результаты экспертно-аналитического мероприятия

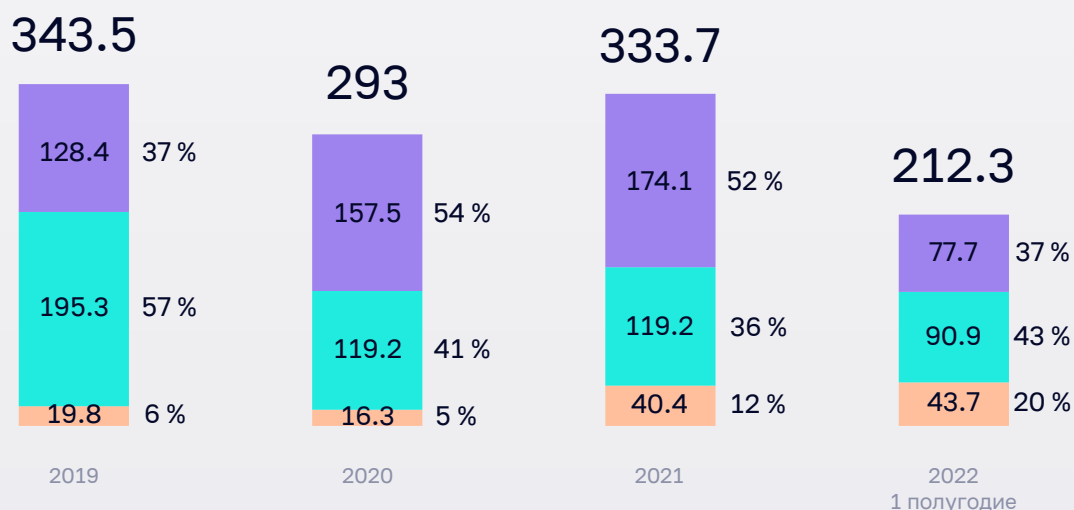
Анализ контрольно-аналитической работы ФНС России показал, что объем поступлений по результатам проведения ВМП сопоставим с объемом поступлений от проводимой ФНС России аналитической работы и существенно превышает объем поступлений в бюджетную систему Российской Федерации по сравнению с камеральной формой налогового контроля (далее – КНП). Данные представлены на рисунке 1.

Рисунок 1

Объем поступлений по результатам аналитической работы, ВМП и КНП

● Поступления по результатам аналитической работы
● Поступления по результатам ВМП
● Поступления по результатам КНП

млрд руб.



По результатам контрольной работы ФНС России (проведение выездных и камеральных налоговых проверок) доначисления по результатам ВМП занимают около 85 % в общей сумме доначислений и 22 % в сумме НДС, возмещение

которого признано налоговыми органами необоснованным². Данные о доначислениях и поступлениях по годам представлены в таблице 1.

Таблица 1

Показатель	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.
I. Начислено				
Всего доначислено по результатам контрольной работы по РФ, млрд руб.	370	337	250	474
Кроме того, суммы НДС, возмещение которых по результатам проверок признано налоговыми органами необоснованным, млрд руб.	24	23	16	27
Всего доначислено по результатам контрольной работы по РФ (в части ВВП), млрд руб.	315	299	197	385
Уд. вес, %	85,1	88,8	79,0	81,2
Кроме того, суммы НДС, возмещение которых по результатам проверок признано налоговыми органами необоснованным (в части ВВП), млрд руб.	6	5	2	7
Уд. вес, %	26,1	20,1	13,9	27,5
II. Поступило				
Всего поступило по результатам контрольной работы по РФ, млрд руб.	254	215	135	160
Всего поступило по результатам контрольной работы по РФ (в части ВВП), млрд руб.	170	195	119	119
Уд. вес, %	66,8	90,8	88,0	74,7

Вместе с тем ежегодно отмечается рост удельного веса безрезультативных проверок в исследуемом периоде: в 2019 году – на 1,8 процентного пункта (далее – п. п.) к уровню предыдущего года (с 2,2 % в 2018 году до 4 % в 2019 году), в 2020 году – на 0,6 п. п. (с 4 % в 2019 году до 4,6 % в 2020 году), в 2021 году – на 0,2 п. п. (с 4,6 % в 2020 году до 4,8 % в 2021 году).

В ходе проведения экспертно-аналитического мероприятия (далее – ЭАМ) исследованы показатели, представленные ФНС России, по различным направлениям деятельности, связанным с организацией и проведением ВПП, включая проведение мероприятий по урегулированию задолженности.

При этом были использованы методы сравнительного и факторного анализа посредством программных комплексов PolyAnalyst, Python, Excel.

2. Отчет по форме № 2-НК «О результатах контрольной работы налоговых органов» (далее – Отчет по форме № 2-НК) и Отчет по форме № ВП «Сведения о результатах проверок налогоплательщиков по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах».

7.1. Анализ организации и осуществления мероприятий по планированию выездных налоговых проверок

7.1.1. Исследование нормативно-правовой базы, регламентирующей организацию и проведение мероприятий по планированию ВМП

Общие подходы и ограничения к порядку назначения и проведения ВМП регламентированы положениями Налогового кодекса.

По мнению экспертного научного сообщества³, необходимыми и достаточными признаками любой высокоразвитой системы выездного налогового контроля традиционно считают наличие эффективной системы отбора налогоплательщиков (различные рейтинги, критерии, показатели и т. п.). Она обеспечивает наиболее рациональное использование методов при осуществлении налоговых проверок за счет первоочередного отбора налогоплательщиков, деятельность которых является высокорисковой.

Применение в Российской Федерации риск-ориентированного подхода осуществляется с момента утверждения Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок⁴ основных принципов планирования и назначения ВМП на основе риск-ориентированного подхода. Концепция включает в себя 12 общедоступных критериев риска совершения налогового правонарушения, позволяющих налогоплательщикам самостоятельно оценить риски.

Концепция опубликована в общедоступных источниках информации для ознакомления с ней заинтересованными пользователями и содержит основные принципы и подходы налоговых органов при отборе налогоплательщиков для проведения ВМП. При этом большая часть общедоступных критериев в том или ином виде автоматизирована.

По данным статистической налоговой отчетности ФНС России⁵, охват ВМП юридических лиц (далее – ЮЛ) и индивидуальных предпринимателей (далее – ИП) снизился с 0,17 % в 2018 году до 0,11 % в 2021 году, в том числе ЮЛ – с 0,31 % в 2018 году до 0,22 % в 2021 году. Данные представлены на рисунке 2.

-
3. Письмо Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ) от 28 февраля 2022 г. № 6.181-11.1/280222.
 4. Утверждена приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ (далее – Концепция).
 5. Отчет по форме № 2-НК.

Рисунок 2

Доля ЮЛ и ИП, охваченных ВМП в 2018–2021 годах

- Доля ЮЛ, в отношении которых проведены ВМП
- Доля ИП, в отношении которых проведены ВМП



7.1.2. Анализ организации и проведения ФНС России мероприятий по совершенствованию методических подходов проведения ППА

С 2018 года при планировании и подготовке выездных налоговых проверок ТНО руководствуются письмом № 307дсп⁶ с описанием процедуры отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. Ранее действовал приказ № 41дсп⁷.

Письмо № 307дсп не противоречит нормам Налогового кодекса. Вместе с тем изменен статус документа – с приказа, утверждающего Регламент для налоговых органов, на письмо, содержащее рекомендации (рекомендательный характер).

Кроме того, письмо № 307дсп полностью отменило требования о периодичности проведения ВМП налогоплательщиков, отнесенных к категории крупнейших (не реже одного раза в три года, за исключением, когда налогоплательщиками соблюдался ряд условий: достижение среднеотраслевой налоговой нагрузки, отсутствие убытков, отсутствие фактов нарушений законодательства о налогах и сборах и обращений из правоохранительных органов и т. п.).

Так, в соответствии с данными ФНС России⁸, удельный вес ВМП крупнейших налогоплательщиков в общем количестве ВМП снижен с 4,7 % в 2019 году до 1,3 % в 2021 году.

В настоящее время внимание налоговых органов акцентировано на:

- включении в проект плана ВМП налогоплательщиков, обладающих максимальными рисками совершения налоговых правонарушений;
- проведении работы, направленной на добровольное уточнение налогоплательщиком своих налоговых обязательств до принятия решения о включении налогоплательщика в план ВМП и назначении ВМП;
- формировании на стадии проведения ППА достаточных доказательств, в том числе нарушения положений статьи 54.1 Налогового кодекса, указывающих на совершение налогоплательщиком нарушений законодательства о налогах и сборах до назначения ВМП.

-
6. Письмо ФНС России 12 февраля 2018 г. № ЕД-5-2/307дсп@ «О направлении Рекомендаций по планированию и подготовке выездных налоговых проверок» (далее – письмо № 307дсп).
 7. Приказ ФНС России от 5 октября 2009 г. № ММ-8-2/41дсп@ «Об утверждении Регламента планирования и подготовки выездных налоговых проверок» (далее – приказ № 41дсп). Отменен письмом от 13 февраля 2018 г. № ММВ-8-2/3дсп@.
 8. Отчет по форме № 2-НК.

В 2022 году ФНС России приоритизированы основные направления контрольной работы⁹: при осуществлении налогового контроля за полнотой уплаты НДС внимание должно быть сосредоточено на пресечении случаев совершения налогоплательщиками в текущем году умышленных действий, направленных на уклонение от уплаты НДС.

Начиная со II квартала 2022 года первоочередной отработке подлежат предполагаемые выгодоприобретатели, неправомерно заявившие вычеты по НДС в налоговых декларациях как первоначальных, так и уточненных, представленных в 2022 году.

Отработка выгодоприобретателей проводится на основании ФРПВ¹⁰, который аккумулирует информацию обо всех установленных рисках использования налогоплательщиками схем, связанных с уклонением от уплаты НДС, и относит предполагаемых выгодоприобретателей, подлежащих первоочередной отработке, к менее приоритетным.

В рамках отработки предполагаемых выгодоприобретателей учитываются результаты КНП, имеющаяся информация у налоговых органов, наработки и ранее собранная доказательная база, а также исключается возможность дублирования проведения мероприятий налогового контроля (далее – МНК).

Также предусмотрено включение в 2022 году в план ВВП налогоплательщиков, имеющих, по мнению налогового органа, методологические нарушения применения норм части второй Налогового кодекса, налогоплательщиков с суммой предполагаемых доначислений до 3 млн рублей (для Управлений ФНС России, входящих в 1 и 2 группу¹¹, – до 5 млн рублей), а также ИП и физических лиц, не являющихся ИП, в исключительных случаях¹².

С 2022 года в целях повышения эффективности выездных налоговых проверок и сокращения сроков их проведения ФНС России установлено¹³, что комплексные

-
9. Письмо ФНС России от 6 апреля 2022 г. № СД-5-2/402дсп@ «Об эффективности планирования ВВП и приоритизации работы с выгодоприобретателями в 2022 году».
 10. Указание о необходимости формирования ФРПВ направлено в адрес ТНО письмом ФНС России от 27 сентября 2021 г. № СД-5-2/1614дсп@).
 11. Распоряжение ФНС России от 5 сентября 2019 г. № 248 «Об утверждении категоричности управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации» (до издания настоящего документа – Распоряжение ФНС России от 27 июня 2016 г. № 113@ «Об утверждении категоричности управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации»). Распоряжение издано в целях объективной сравнительной оценки эффективности деятельности управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации по налоговому администрированию, неоднородных по количеству налогоплательщиков, состоящих на учете, объему поступлений администрируемых ФНС России доходов.
 12. Включение в план ВВП данных категорий налогоплательщиков подлежит согласованию с Межрегиональной инспекцией ФНС России по федеральному округу (далее – МИ ФНС России по ФО), в состав которого входит Управление ФНС России по субъекту Российской Федерации (далее – УФНС России по субъекту).
 13. Письмо ФНС России от 25 января 2022 г. № СД-5-2/54ДСП@.

налоговые проверки (по всем налогам, сборам, страховым взносам) назначаются в исключительных случаях при наличии достаточных оснований (рисков)¹⁴.

Рекомендуемый (стандартный) срок проведения тематической выездной налоговой проверки в отношении установленных в рамках работы со схемными расхождениями по НДС выгодоприобретателей установлен не более трех месяцев (с учетом приостановлений). Данное требование обязательно для выполнения начиная с 1 июля 2022 года.

В целях выравнивания нагрузки между ТНО субъектов Российской Федерации по отработке уже установленных выгодоприобретателей ФНС России отрабатывает экстерриториальный подход к проведению МНК и назначения ВМП (в случае отказа налогоплательщика от добровольного уточнения налоговых обязательств по выявленным рискам).

Экстерриториальный подход (проведение МНК без привязки к инспекции по месту учета) применяется внутри одного субъекта Российской Федерации, а также планируется к применению на территории Российской Федерации.

В этой связи в 2022 году на территории Приволжского и Северо-Западного федеральных округов организовано проведение пилотных проектов по экстерриториальной отработке выгодоприобретателей, включенных в ФРПВ, администрируемых ТНО в Приволжском и Северо-Западном федеральных округах¹⁵.

По мнению ФНС России, подход с акцентом на тематические налоговые проверки и приоритизация направлений контрольной работы должны повысить эффективность ее проведения и взыскания доначисленных сумм за счет оперативного реагирования на применение схем незаконной оптимизации.

Таким образом, ФНС России определены основные приоритеты в организации контрольной работы, включающие: предоставление возможности добровольно уточнить свои налоговые обязательства без назначения ВМП, более точечный отбор объектов для проведения ВМП, приоритетные для контроля схемы уклонения от уплаты НДС, отказ от малоэффективных ВМП, ВМП физических лиц, разумное истребование документов в ходе проведения МНК.

-
14. Достаточность оснований для назначения комплексной ВМП определяется УФНС России по субъекту в зависимости от совокупности наличия объективных доказательств, свидетельствующих о фактах совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений, в отношении нескольких видов налогов (сборов, страховых взносов) и количества проверяемых периодов, по которым установлены риски («глубины» проверяемого периода), объема необходимых мероприятий налогового контроля, наличия у налогоплательщика филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений. Например, достаточным основанием для назначения комплексной ВМП по результатам ППА является установление, наряду с рисками по НДС и налогу на прибыль организаций, рисков неуплаты акцизов, НДФЛ и страховых взносов.
15. Распоряжения ФНС России от 14 декабря 2021 г. № 7дсп@, от 21 января 2022 г. № 1дсп@.

В целях совершенствования процедуры отбора налогоплательщиков и проведения ППА, начиная с 10 апреля 2019 года¹⁶ введена в промышленную эксплуатацию прикладная подсистема «ППА-Отбор» АИС «Налог-3» (далее – ПП «ППА-Отбор», система «ППА-Отбор»). Она реализует автоматизацию формирования риск-рейтинга налогоплательщиков¹⁷ для проведения ППА на основании сформированных риск-баллов, присвоенных установленным «разрывным»¹⁸ и «маркерным»¹⁹ рискам (критериям), свидетельствующим о возможном нарушении налогоплательщиком налогового законодательства по НДС, налогу на прибыль организаций, НДФЛ, имущественным налогам и т. д.

В настоящее время ПП «ППА-Отбор» содержит 30 «разрывных» и 57 «маркерных» критериев риска, на основании которых формируется риск-рейтинг налогоплательщиков.

Вместе с тем информация о системе отбора налогоплательщиков на основании разработанных ФНС России критериев риска носит гриф «Для служебного пользования» и является недоступной для налогоплательщиков.

По информации ФНС России, представители бизнеса неоднократно обращались с просьбами к ФНС России раскрыть правила оценки рисков налогоплательщика.

В связи с этим ведомство разработало²⁰ новый сервис Личного кабинета налогоплательщика (юридического лица или индивидуального предпринимателя) – «Как меня видит налоговая» (рабочее название «Климат-контроль»). В Личном кабинете налогоплательщики получают доступ к набору показателей о себе и о своем партнере (контрагенте) при его согласии. Предоставляемые налогоплательщику в сервисе показатели поставляются ПП «ППА-Отбор»²¹.

-
16. Письмо ФНС России от 9 апреля 2019 г. № ЕД-5-2/886ДСП@ «О направлении методических рекомендаций по работе с программным обеспечением» (далее – письмо № 886дсп).
 17. Риск-рейтинг – рейтинг налогоплательщиков, сформированный на основании баллов, присвоенных рискам налогоплательщиков (риск-баллов) (построен в порядке убывания общего рейтингового балла, который рассчитывается путем суммирования баллов по различным «разрывным» и «маркерным» критериям).
 18. «Разрывные» риски (критерии) – риски, по которым возможно определить разрыв, то есть рассчитать сумму неуплаты налога (сбора, взноса).
 19. «Маркерные» риски (критерии) – риски, указывающие на вероятность и/или область совершения налогового правонарушения (т. е. по данным рискам невозможно сразу, без проведения мероприятий налогового контроля, рассчитать сумму неуплаты налогов (сборов, взносов) вследствие совершения предполагаемого нарушения налогового законодательства).
 20. Приказ ФНС России от 11 марта 2022 г. № ЕД-7-19/202@ «О вводе в промышленную эксплуатацию прикладного программного обеспечения интерактивных сервисов «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» и «Личный кабинет налогоплательщика индивидуального предпринимателя» и централизованных компонентов АИС «Налог-3» в части информирования налогоплательщика о его показателях риска».
 21. Информация о создании сервиса размещена на официальном сайте ФНС России (www.nalog.gov.ru) 16 марта 2022 года в разделе «Новости».

В данном сервисе реализовано 65 показателей, из которых к установленным ФНС России критериям риска относится только 27 показателей из 97, или 27,8 %, из них по 25 показателям (более 90 %) видом отображаемой информации является отметка «Да/Нет».

Таким образом, в результате реализации данной новации представители бизнес-сообщества получают частичное представление о правилах оценки рисков для включения в план ВМП.

ФНС России акцентировала²² внимание на том, что обязанность по осуществлению мониторинга качества проведения ППА налогоплательщика, в отношении которого завершена ВМП, действующим законодательством о налогах и сборах на ФНС России и ее ТНО не возложена.

Однако до декабря 2019 года обязанность по проведению мониторинга качества проведения ППА налогоплательщика, в отношении которого завершена ВМП, регламентировалась²³.

По всему кругу исследованных ВМП, завершенных решением налогового органа (20 357 единиц), соотношение общей суммы по итогам вынесенных решений налогового органа (469,2 млрд рублей) и предполагаемой суммы по итогам ППА (920,7 млрд рублей) составляет 51 %.

При этом аналогичный показатель по ВМП с суммами предполагаемых доначислений по ППА более 200,0 млн рублей (828 ВМП, или 4,1 % от общего количества исследованных ВМП) составляет 4,7 % (сумма предполагаемых нарушений согласно ППА – 468,2 млрд рублей, сумма нарушений по итогам вынесенных решений – 22,1 млрд рублей).

До момента реализации в АИС «Налог-3» необходимого функционала работа по оценке качества ППА и ВМП осуществляется согласно внутренним распоряжениям ТНО.

По данным ФНС России, мониторинг качества ППА проводится в настоящее время только в 41 УФНС России по субъектам и 2 МИ ФНС России по КН²⁴. Из них соответствующие распорядительные документы выпущены в 31 УФНС России по субъектам и 1 МИ ФНС России по КН, в других ТНО работа организована без издания нормативных актов или продолжается в порядке и по форме, установленной письмом ФНС России от 10 ноября 2011 г. № АС-5-2/1367дсп@.

22. Письма ФНС России от 2 июля 2022 г. № СД-21-2/218дсп и от 22 июля 2022 г. № СД-21-2/201дсп.

23. Письмо ФНС России от 10 ноября 2011 г. № АС-5-2/1367дсп@. Отменено письмом ФНС России от 9 декабря 2019 г. № ЕД-5-2/4212дсп@.

24. Межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

В результате в 43 из 84 УФНС России по субъектам (51,2 %) и 7 из 9 МИ ФНС России по КН (77,8 %) мониторинг качества ППА в настоящее время не проводится.

Таким образом, в системе налоговых органов отсутствуют единообразные подходы к рассмотрению результативности ППА по итогам проведения ВМП.

Вместе с тем, по мнению Счетной палаты, проведение мониторинга качества ППА является основой совершенствования системы критериев риска для отбора налогоплательщиков для проведения ВМП, процедуры планирования ВМП, для исключения фактов проведения безрезультативных проверок и снижения удельного веса удовлетворенных судебными органами в пользу налогоплательщиков налоговых претензий.

По данным ФНС России, подготовлен технологический процесс 103.06.09.00.0100 «Мониторинг качества выездной налоговой проверки»²⁵ (далее – ТП), который является аналитическим сегментом, использующим исходные данные разных подсистем по анализу сроков формирования документов и отражающим полноту мероприятий, проведенных в ходе ВМП и ППА. Данный ТП в автоматическом режиме также должен позволить сопоставить суммы предполагаемых доначислений по ППА и суммы фактически выявленных нарушений.

Несмотря на то что начиная с 2019 года в ФНС России и ее ТНО процесс отбора и планирования ВМП налогоплательщиков является полностью автоматизированным, отработка отдельных критериев²⁶ при проведении ППА требует обязательного проведения МНК вне рамок установленных процедур налогового контроля. Такими процедурами являются направление требований о представлении пояснений, направление уведомлений о вызове в налоговый орган для дачи пояснений и прочее с целью добровольного уточнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств до принятия решения о включении их в план ВМП и назначении выездной налоговой проверки.

Данное обстоятельство является одним из факторов формирования высокой административной нагрузки на бизнес, что подтверждено информацией от организаций бизнес-сообщества.

Так, общественными организациями, объединяющими различные категории предпринимателей²⁷, отмечается поступательный рост количества требований о представлении документов (информации), требований и пояснений вне рамок

25. Данный техпроцесс включен в сборку версии АИС «Налог-3» в ноябре 2021. В настоящее время проводится тестирование на базе промышленного контура АИС «Налог-3».

26. По 22 из 88 используемых критериев.

27. Российский союз промышленников и предпринимателей, Торгово-промышленная палата Российской Федерации, Общероссийская общественная организация «Деловая Россия».

проверки, без конкретного обоснования необходимости и в отношении множества «конкретных сделок» за несколько налоговых периодов.

Например, в ходе подготовки к 500 ВНП, завершённым без результата, в рамках ППА было направлено почти 9,8 тыс. требований о предоставлении более 123,8 тыс. документов, из которых более 86 % требований направлено контрагентам налогоплательщиков.

Сведения о результатах анализа направления требований в рамках проведения безрезультативных ВНП отражены в приложении 1.

Кроме того, установлено, что налоговые органы направляют налогоплательщикам требования о предоставлении документов в период приостановления проверки, что не соответствует пункту 9 статьи 89 Налогового кодекса. Так, из рассматриваемых 500 ВНП в рамках проведения 22 ВНП было направлено 69 требований о предоставлении 5 996 документов в период приостановления проверки.

В период проведения настоящего ЭАМ письмом ФНС России²⁸ в связи с приоритизацией направлений контрольной работы, а также в целях максимального снижения административной нагрузки на налогоплательщиков и ТНО, при необходимости сохранения эффективности осуществления налогового контроля временно, до особых указаний, исключено обязательное направление требований налогоплательщикам о представлении документов (информации) по «разрывным» и «маркерным» критериям риска в ПП «ППА-Отбор»²⁹.

Таким образом, нормативное регулирование процедуры ППА осуществляется исключительно на основании внутриведомственных документов ФНС России с грифом «ДСП» и налогоплательщики не располагают информацией об основаниях, в соответствии с которыми налоговые органы запрашивают дополнительные сведения или пояснения вне рамок проведения мероприятий налогового контроля.

7.1.3. Исследование организации и осуществления планирования ВНП налоговыми органами

В соответствии с внутриведомственными документами ФНС России и разработанными в соответствии с ним программными средствами³⁰ ежеквартально каждое 15-е число первого месяца квартала (с апреля 2022 года ежемесячно) ТНО в ПП «ППА-Отбор» автоматически формируют список претендентов на проведение ППА.

28. От 27 мая 2022 г. № СД-5-2/643дсп@ «Об истребовании при проведении предпроверочного анализа».

29. Предусмотрено при выполнении Методических рекомендаций ФНС России по работе с программным обеспечением функционального блока № 3 АИС «Налог-3», реализующих автоматизацию технологических процессов по проведению ППА, доведенных письмом ФНС России от 9 апреля 2019 г. № ЕД-5-2/886дсп@.

30. Письмо ФНС России от 12 февраля 2018 г. № ЕД-5-2/307дсп@ «О направлении Рекомендаций по планированию и подготовке выездных налоговых проверок», ИРМ-103.06.09.00.0010 «Отбор отраслей, налогоплательщиков для проведения предпроверочного анализа».

Его результатом является ранжированный список налогоплательщиков, отобранных для проведения ППА, в котором содержится информация о наличии и (или) отсутствии рисков совершения налоговых правонарушений, а также сформирован рейтинг налогоплательщиков по убыванию от наиболее рискованных.

Приоритетными для включения в проект плана ВВП являются налогоплательщики, обладающие максимальными рисками совершения налоговых правонарушений³¹.

На основе рейтинга налогоплательщиков, а также вне его, например по заданию вышестоящего налогового органа, ТНО формируется и утверждается список для проведения ППА. Результаты ППА фиксируются в Заключении ППА.

Налогоплательщики (далее также – НП) могут быть исключены из плана работ по ППА по следующим основаниям: по НП начата/завершена процедура ликвидации/реорганизации, миграции; НП представил уточненные налоговые декларации и добровольно скорректировал налоговые обязательства в сторону увеличения; организация не является выгодоприобретателем; организация является «однодневкой» или технической компанией³²; должностные лица НП не найдены или уклоняются; иные основания.

Предпроверочный анализ считается завершенным при выполнении всех обязательных МНК и в случае, если предприняты меры для побуждения налогоплательщика в уточнении налоговых обязательств по результатам проведенного ППА.

Максимальный срок для проведения описанных выше мероприятий составляет 145 дней с момента включения НП в план работ по ППА.

Указанный проект плана ВВП утверждается начальником ТНО и затем направляется для окончательного утверждения руководителем вышестоящего налогового органа. Включение в план ВВП крупнейших налогоплательщиков, состоящих на учете в МИ ФНС России по КН, осуществляется после согласования с ФНС России.

Подробная блок-схема процесса планирования приведена в приложениях 2.1 и 2.2.

Отмечено, что риск-баллы по налогоплательщикам, включенным в план выездных проверок, обнуляются за соответствующие периоды (с целью исключения налогоплательщика из рейтинга). Пересчет системы «Отбор отраслей/налогоплательщиков для проведения предпроверочного анализа» производится ежемесячно. При каждом новом пересчете проводится перерасчет рисков (с учетом представленных уточненных деклараций (учитываются только декларации со статусом «актуальная»), данных по банковским выпискам и прочей новой информации,

31. Пункт 3.2 письма № 307дсп.

32. Термин «Техническая компания» нормативно не закреплен. К данной категории отнесены компании, обладающие набором определенных признаков (например, имеется протокол допроса «номинального» руководителя, который подтверждает, что он подписывал доверенность за вознаграждение и фактически не имеет отношения к деятельности компании).

появившейся в системе за истекший месяц), исторические данные о рассчитанных предыдущих рисках не сохраняются.

Установлено, что нормативными документами ФНС России не предусмотрена обязанность проведения МНК или ППА по налогоплательщикам, в отношении которых сработали риски ПП «ППА-Отбор», но не отобранным для проведения ППА с целью дальнейшего включения в план ВМП.

Вместе с тем согласно выпискам из заключений МИ ФНС России по ФО, осуществляющим проверки внутреннего аудита ТНО, за исследуемый период установлено 100 случаев необоснованного невключения в список налогоплательщиков для проведения ППА с высоким рейтинговым баллом (в 14 УФНС России по субъектам и 1 МИ ФНС России по КН) на сумму рисков в размере 8,5 млрд рублей.

Таким образом, ФНС России осуществляет контроль за правильностью формирования списка претендентов для проведения ППА.

При сопоставлении результатов ППА и ВМП по решениям, принятым в 2019–2021 годах и первом полугодии 2022 года, установлено, что за указанный период в 62,4 % случаев результат ППА больше результата ВМП с тенденцией к уменьшению данной доли. А доля результата ППА, соответствующая результату ВМП, имеет тенденцию к снижению. Сведения по годам представлены в [таблице 2](#).

Таблица 2

Показатель	2019 г.	2020 г.	2021 г.	1 полугодие 2022 г.	Всего
Всего вынесено решений, ед., из них:	9 092	6 036	7 944	4 947	28 019
результат ППА больше результата ВМП, ед.	6 312	3 908	4 624	2 627	17 471
доля в общем количестве решений, %	69,4	64,7	58,2	53,1	62,4
результат ППА меньше результата ВМП, ед.	2 523	1 945	3 121	2 187	9 776
доля в общем количестве решений, %	27,7	32,2	39,3	44,2	34,9
результат ППА соответствует результату ВМП, ед.	51	27	40	17	135
доля в общем количестве решений, %	0,6	0,4	0,5	0,3	0,5

Для отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок налоговые органы используют как внутренние источники информации, так и информацию, получаемую из внешних источников. К информации из внутренних источников относится информация о налогоплательщиках, полученная в процессе выполнения налоговыми органами своих функций и содержащаяся в более чем 50 информационных ресурсах.

Наибольшее количество рисков в ПП «ППА-Отбор» рассчитывается с использованием информации из ПП «Контроль НДС».

По результатам анализа информации, представленной в отношении 16 УФНС России по субъектам и 2 МИ ФНС России по КН, в 70 % случаев налогоплательщики включены в план ВМП на основании отбора по «разрывным» критериям риска, связанным с применением налоговых вычетов по НДС. Показатели по годам представлены в таблице 3.

Таблица 3

Наименование показателя	2019 г.	2020 г.	2021 г.	1 полугодие 2022 г.
Количество НП, отобранных по критериям отбора (из числа НП, в отношении которых проведен ППА и включенных в план ВМП), ед.	1 337	842	838	1 537
Количество НП, отобранных по «разрывным» критериям риска, связанным с применением налоговых вычетов по НДС, ед.	955	576	593	1 086
Удельный вес НП, отобранных для включения в план ВМП на основании срабатывания «разрывных» критериев риска, связанных с применением налоговых вычетов по НДС, %	71	68	71	71

По данным ФНС России, система критериев риска постоянно совершенствуется.

По результатам анализа заявок, направленных в Систему управления требованиями (СУТ)³³ на сайте технической поддержки АО «ГНИВЦ»³⁴, за 2019 год – первое полугодие 2022 года подана 61 заявка, направленная на совершенствование системы критериев риска, при этом только 39 заявок (64 %) имеют статус «завершен» или «решен».

Иногда внедрение новых критериев риска носит долговременный характер. Например, в III квартале 2022 года ФНС России запланировано к введению использование налоговыми органами при расчете риск-рейтинга 21 дополнительного «разрывного» и «маркерного» критерия риска отбора на основании анализа счетов-фактур,

33. СУТ – это программное обеспечение, обеспечивающее автоматизацию технологических процессов управления требованиями к программному обеспечению. Заявки в СУТ имеют многоступенчатую систему согласования. Так, на первом этапе заявка согласовывается начальником управления (заместителем начальника управления) ФНС России. Далее заявка рассматривается заинтересованными структурными подразделениями ФНС России и проходит этап экспертизы. При положительном согласовании на всех этапах заявка выносится на заседании секции Методологического совета ФНС России, где определяется итоговая целесообразность реализации заявки, стоимость и источник финансирования.
34. На сайте технической поддержки АО «ГНИВЦ» в рамках сопровождения автоматизированных информационных систем ФНС России размещаются заявки на разработку (доработку) программного обеспечения и технологических процессов АИС «Налог-3».

содержащихся в книгах покупок и продаж налогоплательщиков, а также пяти «маркерных» критериев риска. Заявка на данные критерии подана 7 ноября 2019 года, утверждена для реализации 27 февраля 2020 года³⁵. Длительность реализации заявки составила 2 года и 8 месяцев, что обусловлено, по данным ФНС России, процедурой импортозамещения (перевод ПП «ППА-Отбор» с иностранного программного комплекса на отечественный аналог).

Вместе с тем до настоящего времени не реализована комплексная заявка на доработку технологических процессов ФНС России по централизации функций по проведению ППА и ВВП (подана 20 декабря 2019 года), а также заявка на добавление нового безусловного критерия определения «технических компаний» в ПП «ППА-Отбор» (подана 14 апреля 2021 года).

Установлена несвоевременность внесения изменений в систему критериев риска. Например, заявка по корректировке источников расчета критериев риска³⁶ в связи с отменой деклараций по транспортному и земельному налогу организаций с 2020 года подана только 3 июня 2022 года. Заявка о добавлении КБК 18210102080010000110, направленная для корректного расчета критерия риска по НДФЛ (сумма начисленного налога не совпадает с суммой уплаченного по данным КРСБ налогоплательщика) при расчете показателя «Поступления НДФЛ», начиная с 2021 года, направлена 7 июня 2022 года.

Одной из причин внесения изменений в алгоритм расчета отдельного риска или в систему критериев риска служат изменения законодательства о налогах и сборах.

Вместе с тем в настоящее время в используемой налоговыми органами системе критериев риска отсутствуют критерии, позволяющие выявлять налоговые риски на основании данных национальной системы прослеживаемости импортных товаров по определенным товарным группам. Данная система введена в действие на территории Российской Федерации с 8 июля 2021 года, и ее оператором является ФНС России³⁷. Информация о разработке данных критериев отсутствует.

С конца 2021 года налоговыми органами формируется ФРПВ, в котором аккумулируются сведения о предполагаемых выгодоприобретателях и связанных с ними рисках использования схем уклонения от уплаты НДС. При этом

35. Утверждена на заседании секции № 22 Методологического совета ФНС России.

36. М-1 «Коэффициент начисленных налогов ниже отраслевого коэффициента по Российской Федерации (с учетом таможенных пошлин, без дивидендов, без НДФЛ)», М-2 «Коэффициент начисленных налогов ниже среднеотраслевого коэффициента по Российской Федерации (с учетом таможенных пошлин, без дивидендов, без НДФЛ)», М-3 «Коэффициент начисленных налогов ниже среднеотраслевого коэффициента по субъекту Российской Федерации (с учетом таможенных пошлин, без дивидендов, без НДФЛ)».

37. Федеральный закон от 9 ноября 2020 г. № 371-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и Закон Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации».

информационный обмен сведениями об указанных лицах между ПП «ППА-Отбор» и ФРПВ не осуществляется ввиду отсутствия автоматизации.

Таким образом, система критериев риска нуждается в дальнейшем совершенствовании в соответствии с приоритетами, определенными ФНС России для проведения контрольной работы, а также в своевременном внесении изменений в ее работу.

По результатам анализа информации, предоставленной по 16 УФНС России по субъектам и 2 МИ ФНС России по КН, установлено, что основной причиной исключения из ППА (63 % случаев) является неподтверждение риска, на основании которого отобран налогоплательщик.

К наиболее часто исключаемым критериям риска вследствие их неподтверждения относятся шесть рисков, сведения о которых (с указанием процентного их соотношения) представлены в приложении 3.

Вместе с тем ФНС России сформированы заявки на перевод критериев риска из «разрывных» в «маркерные» только по двум критериям (Р-4 и Р-14). Однако информация о работе по переводу в «маркерные» оставшихся четырех критериев (Р-5, Р-6, Р-1, Р-2), указанных в приложении 3, отсутствует.

Критерий риска Р-4 «Превышение суммы доходов по данным ККТ над суммой выручки по данным налогового учета», введенный в эксплуатацию в марте 2019 года, в 2022 году переведен из категории «разрывных» в «маркерные». Причина перевода – неподтверждение факта превышения суммы доходов по данным ККТ над суммой выручки по данным налогового учета в связи с ведением налогоплательщиком агентской деятельности (до реализации корректного формирования витрин данных ККТ с указанием признака агента в чеке).

Отмечено, что данные о некорректной работе критерия Р-4, согласно представленным заявкам, появились уже в 2019 году.

Аналогичные заявки по переводу ряда критериев риска из «разрывных» в «маркерные» направлены в отношении еще 10 критериев риска³⁸. Все заявки поданы в мае 2022 года (в период проведения настоящего ЭАМ).

38. Р-3 «По результатам анализа таможенных деклараций и сопоставления их с данными АСК НДС-2 существуют разрывы по НДС», Р-24 «Все не сопоставленные счета-фактуры в книге покупок с КВО 22», Р-7 «Разница между данными ЕГАИС и налоговых деклараций», Р-8 «Сумма не исчисленного налога на прибыль с доходов иностранных организаций в виде процентов по кредитным договорам, выплата доходов иностранным компаниям, являющихся резидентами стран офшорной зоны или стран низконалоговой юрисдикции», Р-9 «Акциз табак», Р-11 «Занижение объекта налогообложения по налогу на имущество в отношении НП, не представивших декларации по налогу на имущество или не заявивших объект налогообложения», Р-12 «Занижение объекта налогообложения по налогу на землю в отношении НП, не представивших декларации по земельному налогу или не заявивших объект налогообложения», Р-13 «Занижение объекта налогообложения по транспортному налогу в отношении НП, не представивших декларации по транспортному налогу или не заявивших объект налогообложения», Р-14 «В справках по НДФЛ сумма начисленного налога не совпадает с суммой уплаченного по данным КРСБ конкретного налогоплательщика», Р-15 «Риски правопредатчика».

7.2. Анализ организации и проведения налоговыми органами ВМП, включая оформление их результатов, мероприятий по обеспечению поступления в бюджетную систему доначисленных сумм, а также осуществление ФНС России контроля и надзора за территориальными налоговыми органами за соблюдением законодательства о налогах и сборах при проведении ВМП

7.2.1. Анализ соблюдения ТНО порядка назначения и проведения ВМП, оформления их результатов и вынесения решений

Счетной палатой в рамках ЭАМ проведено исследование по оценке влияния ВМП на показатели деятельности проверяемых компаний.

Предметом исследования являлись данные о компаниях (качественные характеристики компаний и данные из балансовых форм компаний за 2017–2021 годы³⁹) – объектах ВМП в сопоставлении со схожими компаниями, в отношении которых ВМП в исследуемом периоде не проводились⁴⁰. Подробная методика проведения исследования приведена в приложении 4.

По результатам проведенного исследования можно констатировать следующее: ВМП оказывают влияние на изменение основных финансовых показателей деятельности проверяемых компаний в сравнении с аналогичными компаниями, которые не были подвержены проверкам.

Наблюдается существенное изменение разницы в показателях (выручка, доходы, налоги) между проверяемыми компаниями и компаниями, которые не были подвержены проверке. При этом величина влияния на показатели деятельности различна в зависимости от размеров компаний и их принадлежности к отрасли экономики.

Данные на примере оценки влияния на выручку компаний представлены на [рисунке 3](#) (схожее визуальное представление можно отметить и на графиках, иллюстрирующих изменение доходов, расходов и налогов компаний).

39. Регион регистрации, ОКВЭД, ОКОПФ, ОКФС, размер компании, налоговый режим, среднесписочная численность, доходы, расходы, уплачиваемые налоги, а также данные балансовых форм за 2017–2021 годы.

40. Применяемый метод показывает вероятность быть подверженным влиянию, но не дает оценку этого влияния, так как это предмет отдельного самостоятельного исследования.

Рисунок 3

Влияние ВВП на выручку компаний

● 2017 г. ● 2018 г. ● 2019 г. ● 2020 г. ● 2021 г.

Разница* между показателями проверяемых и не проверяемых компаний, в %



* положительное значение - показатель проверяемых компаний выше, чем у компаний, в отношении которых ВВП не проводились; отрицательное значение - показатель проверяемых компаний ниже, чем у компаний, в отношении которых ВВП не проводились.

Отраслевой анализ влияния проведения ВВП на компании показывает, что наименьшее воздействие проверки оказывают на компании отрасли производства, а компании отрасли торговли ощущают эффект от проверок в большей степени. Данные представлены на рисунке 4.

Рисунок 4

Влияние ВВП на выручку предприятий по отраслям

● 2017 г. ● 2018 г. ● 2019 г. ● 2020 г. ● 2021 г.

Разница* между показателями проверяемых и не проверяемых компаний, в %



* положительное значение - показатель проверяемых компаний выше, чем у компаний, в отношении которых ВВП не проводились; отрицательное значение - показатель проверяемых компаний ниже, чем у компаний, в отношении которых ВВП не проводились.

При этом динамика изменений суммарных показателей для групп проверяемых и непроверяемых компаний однонаправленная. Это может свидетельствовать о том, что изменение разности в показателях компаний, подвергшихся и не подвергшихся проведению ВПП, достигается за счет более быстрого (опережающего) роста показателей непроверяемых компаний (или более медленного снижения соответствующих показателей в случае их падения). Данные представлены на рисунке 5.

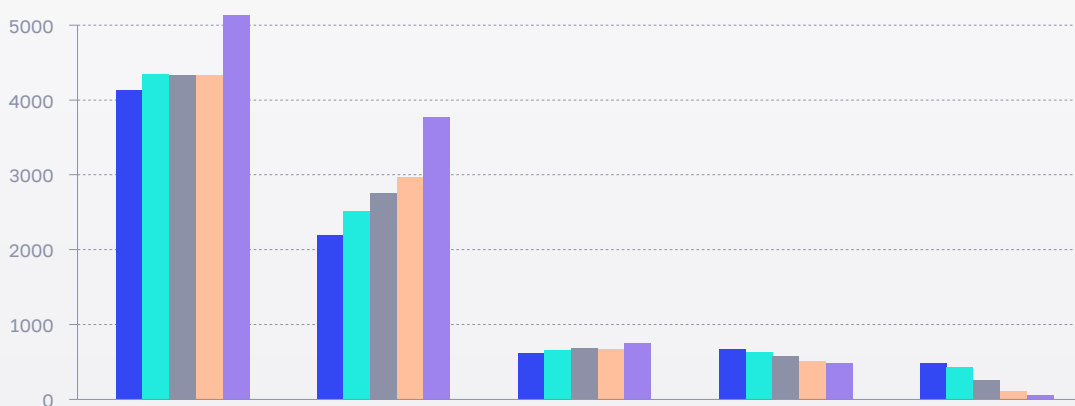
Рисунок 5

Суммарная выручка компаний

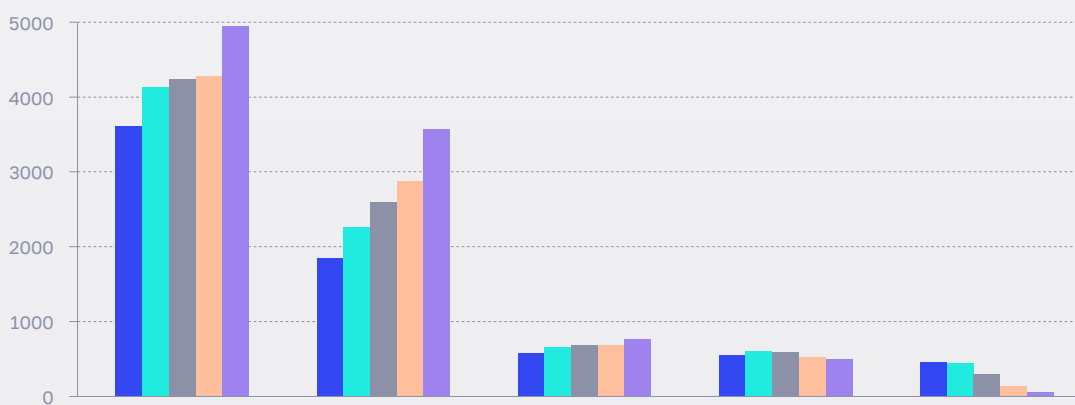
● 2017 г. ● 2018 г. ● 2019 г. ● 2020 г. ● 2021 г.

млрд руб.

Компании проверялись



Компании не проверялись



Все

Крупные

Средние

Малые

Микро

Сроки и порядок проведения ВМП установлены главой 14 Налогового кодекса.

Для использования в работе ТНО ФНС России выпустила Рекомендации по проведению ВМП⁴¹, подготовленные в целях обеспечения единообразия процедур проведения ВМП, предусмотренных Налоговым кодексом. С 2013 года изменения в указанные Рекомендации не вносились. Вместе с тем ФНС России направляет в ТНО иные письма по вопросам проведения или оформления результатов мероприятий налогового контроля – например, в связи с вводом в промышленную эксплуатацию программного обеспечения функционального блока № 3 АИС «Налог-3», реализующего автоматизацию технологических процессов, связанных с вопросами истребования документов^{42, 43}.

ФНС России отметила наличие проблемы при осуществлении мероприятий налогового контроля, связанного с нормативным регулированием отдельных полномочий налоговых органов.

Согласно пункту 8 статьи 94 Налогового кодекса в случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов.

В соответствии с пунктом 6 статьи 101 Налогового кодекса в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля: экспертизы, истребования документов, допроса свидетеля.

Таким образом, прямая норма, предусматривающая проведение выемки в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля, в Налоговом кодексе отсутствует. В связи с этим проверяемые лица обжалуют решения налоговых органов о проведении выемки документов и предметов.

При этом по данной категории дел сформирована судебная практика, согласно которой признается обоснованным и правомерным производство налоговым органом выемки в целях проведения в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля экспертизы в случае необходимости получения

41. Письмо от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622.

42. 103.06.10.00.0050 «Истребование документов при проведении налоговой проверки», 103.06.10.00.0060 «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках».

43. Письма ФНС России от 13 февраля 2019 г. № ЕД-5-2/298дсп@, от 29 ноября 2021 г. № СД-5-2/1889дсп@.

дополнительных доказательств совершения (несовершения) нарушений налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах⁴⁴.

В этой связи нормативное закрепление выемки документов и предметов в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля исключит основания для налоговых споров по данному вопросу и снизит нагрузку на судебную систему Российской Федерации.

В ходе проведения настоящего ЭАМ установлены случаи нарушения процессуальных сроков проведения ВМП (сведения по результатам анализа 30 тыс. ВМП представлены в приложении 5).

По данным ФНС России, причинами нарушения сроков являются как нагрузка на сотрудников выездного блока налоговых органов, так и необходимость сбора доказательственной базы по статье 54.1 Налогового кодекса, а также применение налоговыми органами «реконструкции» (расчета реальных налоговых обязательств налогоплательщика)⁴⁵.

Вместе с тем нарушение процессуальных сроков при проведении мероприятий налогового контроля не является существенным нарушением, влекущим отмену решения налогового органа, принимаемого по результатам проведения налоговой проверки⁴⁶.

Согласно статистической налоговой отчетности ФНС России⁴⁷, начиная с 2018 года прослеживается рост средней продолжительности ВМП организаций на 0,5 % (с 217 дней в 2018 году до 218 дней в 2021 году), по индивидуальным предпринимателям – снижение на 5,1 % (с 156 дней в 2018 году до 148 дней в 2021 году). Данные по годам представлены в таблице 4.

-
44. Определение Верховного Суда Российской Федерации от 2 июля 2021 г. № 305-ЭС21-10647, определение Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 17 мая 2012 г. № ВАС-5533/12, постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 21 марта 2018 г. № Ф01-351/2018.
45. В соответствии с письмом ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».
46. Абзацем 1 пункта 14 статьи 101 Налогового кодекса установлено, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.
47. Отчет по форме ДНП «Сведения о результатах выездных налоговых проверок организаций и физических лиц».

Таблица 4

Период	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.	1 полугодие 2022 г.
Средняя продолжительность ВМП по всем выездным налоговым проверкам организаций, дней	217	222	221	218	218
Доначислено на один день ВМП организаций, тыс. руб./день	113,9	160,4	157,9	238,0	308,1
Средняя продолжительность ВМП налогоплательщиков – индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой, дней	156	141	152	148	158
Доначислено на один день ВМП ИП и иных лиц, занимающихся частной практикой, тыс. руб./день	34,1	30,8	67,2	80,5	123,6

В исследуемом периоде доля ВМП, завершённых в течение 6–12 месяцев (от даты назначения до даты справки), по организациям составила 71 %, по индивидуальным предпринимателям – 28,6 %⁴⁸.

Проверки в пределах двухмесячного срока составляют в сегменте организаций 5,7 %, в сегменте индивидуальных предпринимателей – 19,3 % (см. рисунок 6).

По данным ФНС России, основная причина длительности ВМП более двух месяцев – приостановка и продление ВМП в соответствии со статьей 89 Налогового кодекса для истребования у третьих лиц документов (информации)⁴⁹ в целях формирования доказательственной базы налогового правонарушения.

Вместе с тем ФНС России в ходе проверок внутреннего аудита в исследуемом периоде установлено 92 случая необоснованного приостановления (продления) ВМП.

Анализ и контроль за соблюдением сроков ВМП является одним из вопросов, рассматриваемых на заседаниях Коллегий ФНС России.

Так, ФНС России отмечено⁵⁰, что основными причинами нарушения процессуальных сроков в ходе проведения ВМП является некачественный (неполный) сбор доказательственной базы как на стадии подготовки к проведению проверок, так и в ходе проведения ВМП.

Затягивание сроков ВМП в большинстве случаев обусловлено несоблюдением требований Рекомендаций по планированию и подготовке ВМП (письмо № 307дсп),

48. В соответствии с пунктом 6 статьи 89 Налогового кодекса ВМП не может проводиться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев.

49. Пункт 1 статьи 93.1 Налогового кодекса.

50. Письмо от 25 января 2022 г. № СД-5-2/54дсп@.

согласно которым доказательства, подтверждающие выводы о наличии обстоятельств, указанных в пункте 1 статьи 541 Налогового кодекса, и (или) несоблюдении условий, установленных пунктом 2 статьи 541 Налогового кодекса, собираются налоговым органом в рамках проводимых мероприятий налогового контроля до назначения ВМП (например, в ходе КНП и (или) вне рамок проведения налоговых проверок).

Также ФНС России отмечено, что проведенный анализ информации, содержащейся в АИС «Налог-3», свидетельствует об отсутствии системного контроля за соблюдением процессуальных сроков в ходе проводимых ВМП. Так, налоговыми органами допускаются случаи неоднократного вынесения решений о продлении срока рассмотрения материалов ВМП, решений об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в связи с неявкой налогоплательщика без намерения обеспечить соблюдение законных прав налогоплательщиков, а с целью «дособрать» ранее не собранную доказательную базу.

По данным ФНС России, всего в период 2019–2021 годов и первом полугодии 2022 года проведены служебные проверки в отношении 494 должностных лиц, из которых 334 должностных лица привлечены к дисциплинарной ответственности. Данные по годам приведены в таблице 5.

Таблица 5

Наименование показателя	2019 г.	2020 г.	2021 г.	Темп роста, %		I кв. 2022 г.
				2020 г. к 2019 г.	2021 г. к 2020 г.	
Количество лиц, в отношении которых проведены служебные проверки	107	85	208	79,4	244,7	94
Количество лиц, привлеченных к дисциплинарной ответственности	57	63	152	110,5	241,3	62

По данным статистической налоговой отчетности по форме № 2-НК, при снижении общего количества завершенных ВМП в 1,7 раза к уровню 2018 года удельный вес результативных проверок также претерпел снижение на 2,5 п. п. (в том числе: по организациям – на 2,2 п. п., индивидуальным предпринимателям и лицам, занимающимся частной практикой, – на 1,3 п. п., по физическим лицам – на 11,1 п. п.) с одновременным ростом удельного веса безрезультативных проверок (на 0,8 п. п.). При этом сумма доначислений на одну результативную проверку увеличилась с 22,7 млн рублей по итогам 2018 года до 49,7 млн рублей по итогам 2021 года. Сведения о результатах ВМП в исследуемом периоде отражены в приложении 6.

По результатам анализа общего объема завершенных ВМП в 2019–2021 годах установлено, что удельный вес безрезультативных ВМП в 2019 году составляет 4,8 % (на 0,8 п. п. выше данных статистической налоговой отчетности), в 2020 году – 5,6 %

(1 п. п.), в 2021 году – 5,4 % (0,6 п. п.). При этом только 4,5 % ВМП проведены в пределах двухмесячного срока.

При осуществлении данного анализа завершенных ВМП учтены результаты по суммам уменьшенного убытка по налогу на прибыль организаций, тогда как в статистической налоговой отчетности учитывается только сумма доначислений. Результаты анализа по завершенным ВМП представлены в таблице 6.

Таблица 6

Показатель	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Завершено ВМП, в том числе:	9 364	6 160	8 121
безрезультативные проверки*, из них:	454	345	437
ВМП, завершенные актом (в случае отсутствия нарушений)	160	82	171
ВМП, завершенные решением НО без доначислений	144	144	191
ВМП, завершенные решением НО (по которым доначисления сняты вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения)	81	74	61
ВМП, завершенные решением НО (по которым доначисления сняты судебными органами по результатам рассмотрения)	69	45	14
Уд. вес, %	4,8	5,6	5,4

* Данные представлены с учетом корректировки на представленные до даты вынесения акта ВМП уточненные налоговые декларации, а также на представленные в период от даты вынесения акта ВМП до даты решения налогового органа (далее также – НО) по результатам ВМП уточненные налоговые декларации и произведенные налоговым органом «реконструкции» (расчет реальных налоговых обязательств налогоплательщика) в соответствии с письмом ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» или представления налогоплательщиками документов, ранее истребованных в ходе ВМП и не представленных в процессе проведения ВМП.

Кроме вышеуказанного фактора, отклонение показателей результативности ВМП, полученных в рамках проведения ЭАМ, в сопоставлении с показателями по данным статистической налоговой отчетности обусловлено тем, что в последней фиксируются результаты проведения ВМП на конец отчетного периода, а проведенный анализ осуществлен на основе показателей с учетом итогов досудебного и судебного рассмотрения оспариваемых сумм на дату представления информации налоговыми органами.

Из общего количества завершенных ВМП 90 % составляют проверки организаций (10 % – ИП и физических лиц).

По данным статистической налоговой отчетности по форме № ДНП, удельный вес малоэффективных ВМП организаций в исследуемом периоде имеет тенденцию к снижению: с 28,2 % в 2019 году до 18,8 % в 2021 году (в соответствии с методологией ФНС России малоэффективные проверки включают в себя количество безрезультативных ВМП).

По результатам анализа представленной информации в отношении 30 тыс. ВВП удельный вес безрезультативных ВВП организаций практически не изменился (в 2019 году – 5 %, в 2021 году – 4,9 %), тогда как удельный вес малоэффективных ВВП организаций значительно снижен: с 24,6 % в 2019 году до 14,5 % в 2021 году. Данные по годам представлены в таблице 7.

Таблица 7

Показатель	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Завершено ВВП организаций, в том числе:	8 275	5 487	7 244
безрезультативные ВВП организаций	416	313	354
уд. вес, %	5,0	5,7	4,9
результативные ВВП организаций	7 859	5 174	6 890
малоэффективные ВВП организаций, из них:	1 934	1 053	998
ВВП, завершённые решением НО без доначислений	1611	899	862
ВВП, завершённые решением НО (по которым доначисления сняты вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения)	208	99	114
ВВП, завершённые решением НО (по которым доначисления сняты судебными органами по результатам рассмотрения)	115	55	22
уд. вес, %	24,6	20,4	14,5

При этом только 20,4 % безрезультативных и малоэффективных проверок проведены в пределах двухмесячного срока, а по 70 проверкам (1,4 %) ВВП длились более года.

Основными причинами проведения безрезультативных и малоэффективных ВВП, по данным ФНС России, являются:

- неподтверждение результатами ВВП рисков, установленных в ходе ППА, в том числе в связи с представлением налогоплательщиком документов;
- отсутствие достаточной доказательной базы, подтверждающей совершение налогоплательщиком нарушений законодательства о налогах и сборах.

Так, по 413 ВВП, в ходе которых не были установлены нарушения и проверки завершились вынесением акта, суммы предполагаемых нарушений, согласно проведенному ППА, составляли 53,8 млрд рублей. Кроме того, предполагаемая сумма убытка составляла 55,3 млн рублей. При отсутствии системного мониторинга результатов ВВП в сопоставлении с ППА определить причины «несрабатывания» рисков, установленных в ходе ППА, не представляется возможным.

Число ВВП, завершённых без результата вследствие представления налогоплательщиками уточнённых налоговых деклараций до даты вынесения акта,

составляет 2,4 % от общего количества безрезультативных проверок, а вследствие представления в период с даты вынесения акта до даты вынесения решения налоговым органом уточненных налоговых деклараций или документов, ранее истребованных в ходе ВМП и не представленных в процессе проведения ВМП, – 14,5 %.

Таким образом, несмотря на внедрение риск-ориентированного подхода и общей тенденции, направленной на снижение общего количества завершённых ВМП в 2021 году на 42,7 % к 2018 году, отмечен рост удельного веса безрезультативных проверок в исследуемом периоде с 4,8 % в 2019 году до 5,4 % в 2021 году.

7.2.2. Исследование осуществления ТНО мероприятий по досудебному и судебному обжалованию вынесенных решений, включая анализ обоснованности принятия налоговыми органами решений по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб)

По результатам анализа установлено, что в анализируемом периоде составлено 28 986 актов налоговой проверки на общую сумму 1 683,4 млрд рублей.

По результатам их рассмотрения вынесено решений налогового органа на общую сумму 1 243,7 млрд рублей, или 73,9 % от общей суммы по актам.

Обжаловано налогоплательщиками 12 911 актов на общую сумму 966,9 млрд рублей, или 57,4 % от общего числа вынесенных актов, срок обжалования по которым наступил.

Уменьшено налоговых обязательств на этапе рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков по 4 108 проверкам, или 31,8 % от количества обжалуемых актов в исследуемом периоде, на сумму 201,2 млрд рублей, или 20,8 % от общей суммы возражений.

Основными причинами удовлетворения ФНС России жалоб (апелляционных жалоб) на решения ТНО являются отсутствие надлежащей доказательственной базы и неправильное применение норм налогового законодательства о налогах и сборах. Сведения о суммах уменьшенных налоговых обязательств ФНС России представлены в [таблице 8](#).

Таблица 8

млрд руб.

Период	Отсутствие надлежащей доказательственной базы	Неправильное применение норм налогового законодательства	Иное
2019 г.	1,5	0,7	14,3
2020 г.	0,6	0,013	33,2
2021 г.	2,7	1,4	0,9
1 полугодие 2022 г.	0,2	0,4	0,8
Итого	5,0	2,5	49,2

Основные причины отмены вышестоящими территориальными налоговыми органами установленных в ходе проведения ВМП нарушений законодательства о налогах и сборах представлены в таблице 9.

Таблица 9

млрд руб.

Период	Отсутствие надлежащей доказательственной базы	Неправильное применение норм налогового законодательства	Технические ошибки, допущенные налоговым органом	Иное
2019 г.	70,2	22,1	0,052	1,2
2020 г.	35,3	14,0	0,134	1,2
2021 г.	29,1	9,1	0,383	1,8
1 полугодие 2022 г.	10,2	4,2	0,122	0,9
Итого	144,8	49,4	0,7	5,1

В случаях несогласия с решениями вышестоящих налоговых органов по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщики имеют право обратиться в судебные органы. В таблице 10 представлены сведения о результатах рассмотрения судебных дел с участием налоговых органов в целом по Российской Федерации.

Таблица 10

Показатель	2019 г.	2020 г.	2021 г.	1 полугодие 2022 г.
Количество судебных актов (всего – по последнему судебному акту), млрд руб.	15 346	9 061	8 403	5 482
в том числе вынесенных: в пользу налоговых органов	10 971	5 985	6 202	4 063
в пользу налогоплательщиков	2 707	1 892	1 256	749
частично	1 668	1 184	945	637

Показатель	2019 г.	2020 г.	2021 г.	1 полугодие 2022 г.
Соотношение количества дел, рассмотренных в пользу налоговых органов, и общего количества вынесенных судебных актов, %	71,5	66,0	74	74,1
Сумма рассмотренных требований, всего, млрд руб.	157,2	136,1	142,6	90,7
из них:				
в пользу налоговых органов	134,3	114,0	107,3	68,1
в пользу налогоплательщиков	23,0	22,0	35,3	22,6
Соотношение суммы требований, рассмотренных в пользу налоговых органов, и общей суммы рассмотренных требований, %	85,4	83,8	75,2	75,1

Основные причины отмены решений налоговых органов судебными органами аналогичны причинам отмены решений вышестоящим налоговым органом.

Так, за анализируемый период по причине отсутствия надлежащей доказательственной базы сумма удовлетворенных исковых требований в пользу налогоплательщиков составляет 43,1 млрд рублей, или 41,9 % от общей суммы рассмотренных требований в пользу налогоплательщиков, вследствие неправильного применения законодательства общая сумма составила 19,7 млрд рублей, или 19,1 %. Общий процент по основным причинам отмены решений налоговых органов судебными органами составил 61 %.

Отмечено, что принимаются судебные решения в пользу налогоплательщиков вследствие несоблюдения налоговыми органами процедурных и процессуальных норм, а также в связи с допущенными техническими ошибками (при расчете налоговых обязательств).

Судами отменены решения по данным основаниям в 2019 году на сумму 395,6 млн рублей, или 0,3 % от общей суммы рассмотренных требований, в 2020 году – 190,5 млн рублей, или 0,14 %, в 2021 году – 106,4 млн рублей, или 0,07 %, в первом полугодии 2022 года – 115,2 млн рублей, или 0,12 %.

7.2.3. Исследование осуществления налоговыми органами мероприятий по обеспечению поступления в бюджетную систему доначисленных сумм по результатам ВМП

По результатам анализа информации ФНС России⁵¹, доначисленная сумма налогов, сборов, пеней, штрафов и страховых взносов, подлежащая взысканию в соответствии

51. Письмо ФНС России 28 сентября 2022 г. № КЧ-18-8/2311@.

с решениями о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения по результатам ВМП (с учетом рассмотрения апелляционных жалоб), вступившими в силу в 2019–2021 годах и первом полугодии 2022 года, составляет 945,4 млрд рублей.

Из указанной суммы только 37,2 % от общей суммы доначислений поступает вследствие добровольной уплаты налогоплательщиками доначисленных сумм (до направления требований); к оставшимся суммам, доначисленных налоговыми органами, применяются меры принудительного взыскания задолженности. Сведения по годам представлены в таблице 11.

Таблица 11

Период вступления в силу решения	2019 г.		2020 г.		2021 г.		1 полугодие 2022 г.		Итого	
	кол-во ВМП	сумма, млрд руб.	кол-во ВМП	сумма, млрд руб.	кол-во ВМП	сумма, млрд руб.	кол-во ВМП	сумма, млрд руб.	кол-во ВМП	сумма, млрд руб.
Подлежит взысканию	8 216	210,8	5 701	232,2	7 341	313,4	4 705	261,2	25 963	1 017,7
Уменьшено по итогам рассмотрения апелляционных жалоб	1 295	14,6	1 217	33,6	1 695	10,8	1 268	13,3	5 475	72,3
Подлежит взысканию с учетом рассмотрения апелляционных жалоб	-	196,2	-	198,6	-	302,7	-	247,9	-	945,4
Добровольная уплата доначисленных сумм	5 419	118,4	3 694	93,8	4 385	74,2	2 439	64,9	15 937	351,4
Доля в сумме подлежащей взысканию, %	-	60,4	-	47,3	-	24,5	-	26,2	-	37,2
Направлено требований	4 367	77,7	3 213	104,8	4 840	228,5	3 313	182,9	15 733	593,9
Доля в сумме подлежащей взысканию, %	-	39,6	-	52,7	-	75,5	-	73,8	-	62,8

Эффективность взыскания задолженности, образованной по результатам ВМП по решениям, вступившим в силу в 2019–2021 годах и первом полугодии 2022 года,

составляет 31,2 %, из них на стадии направления требований – 18,3 %, за счет денежных средств налогоплательщиков – 14 %, за счет имущества налогоплательщиков – 13 %. Сведения по годам представлены в таблице 12.

Таблица 12

Период вступления в силу решений	2019 г.		2020 г.		1 полугодие 2022 г.		2021 г.		Итого	
	сумма, млрд руб.	эффективность, %	сумма, млрд руб.	эффективность, %	сумма, млрд руб.	эффективность, %	сумма млрд руб.,	эффе-ktivность, %	сумма, млрд руб.	эффе-ktivность, %
Направлено требований	77,7		104,8		228,5		182,9		593,9	
Поступило по требованиям	34,3	44,2	25,3	24,2	31,5	13,8	17,4	9,5	108,6	18,3
Направлено инкассовых поручений	33,1		62,6		149,8		92,2		337,6	
Поступило по инкассовым поручениям	5,1	15,8	9,6	15,4	23,9	16,0	8,5	9,2	47,3	14,0
Вынесены решения о взыскании за счет имущества	23,7		34,3		118,2		50,9		227,1	
Поступило за счет имущества	5,0	21,2	7,2	20,9	12,7	10,8	4,7	9,3	29,6	13,0
Поступило за счет всех стадий взыскания	44,6	57,4	42,1	40,2	68,2	29,9	30,6	16,7	185,5	31,2

Результаты анализа основных причин, препятствующих поступлению в полном объеме в бюджет Российской Федерации доначислений по результатам ВМП и мероприятий налоговых органов по взысканию задолженности, отражены в приложении 7.

В ходе анализа информации, представленной ФНС России, установлено, что по 631 ВМП (из 12 тыс. исследованных, или 5,2 %) требования об уплате доначисленных сумм направлены с нарушением срока, установленного пунктом 2 статьи 70 Налогового кодекса (в течение 20 рабочих дней с даты вступления в силу

решения по результатам ВМП), в том числе по 443 ВМП⁵² в связи с поздним отражением доначисленных сумм в КРСБ налогоплательщика. По данным ФНС России, это в том числе обусловлено нестабильной работой АИС «Налог-3».

Кроме того, в ходе проведения 17 аудиторских проверок территориальных налоговых органов, инициированных Центральным аппаратом ФНС России, установлен 861 случай необоснованного невынесения решения о принятии обеспечительных мер в соответствии с пунктом 10 статьи 101 Налогового кодекса в размере 10,5 млрд рублей. Из них в бюджетную систему Российской Федерации поступило только 3,0 млрд рублей, или 28,6 %.

По данным ФНС России, в текущем году суды⁵³, ссылаясь на положения закона о банкротстве⁵⁴ в совокупности с нормами постановления Правительства Российской Федерации о введении моратория на возбуждение дел о банкротстве⁵⁵, отказывают налоговым органам в наложении взыскания на имущество, в отношении которого применены обеспечительные меры в виде запрета на отчуждение (передачи в залог) без согласия налогового органа.

По аналогичным основаниям налоговые органы получают отказы при наложении взыскания на имущество должника в порядке применения процедуры взыскания задолженности⁵⁶.

Налоговым кодексом предусмотрена возможность предоставления рассрочки в связи с невозможностью единовременной уплаты сумм налогов, сборов, страховых взносов, пеней и штрафов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации по результатам налоговой проверки, до истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, страховых взносов, пени, штрафа, процентов (подпункт 7 пункта 2 статьи 64 Налогового кодекса).

-
52. Из них в 2019 году – по 289 ВМП, в 2020 году – по 56 ВМП, в 2021 году – 68 ВМП, в первом полугодии 2022 года – 30 ВМП.
53. Решение Арбитражного суда Ульяновской области от 31 августа 2022 г. № А72-6792/2022, Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 27 мая 2022 г. № А65-32220/2021.
54. В соответствии с абзацем 1 пункта 1 статьи 9.1 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (далее – закон о банкротстве) для обеспечения стабильности экономики в исключительных случаях (при чрезвычайных ситуациях природного и техногенного характера, существенном изменении курса рубля и подобных обстоятельствах) Правительство Российской Федерации вправе ввести мораторий на возбуждение дел о банкротстве по заявлениям, подаваемым кредиторами (далее – мораторий), на срок, устанавливаемый Правительством Российской Федерации.
- В соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 9.1 закона о банкротстве на срок действия моратория в отношении должников, на которых он распространяется, в частности, не допускается обращение взыскания на заложенное имущество, в том числе во внесудебном порядке.
55. Согласно постановлению Правительства Российской Федерации от 28 марта 2022 г. № 497 с 1 апреля 2022 года на территории Российской Федерации сроком на шесть месяцев (1 октября 2022 года) введен мораторий на возбуждение дел о банкротстве по заявлениям, подаваемым кредиторами, в отношении юридических лиц и граждан, в том числе индивидуальных предпринимателей.
56. Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 4 мая 2022 г. № А65-23634/2021, решение Арбитражного суда Ульяновской области от 28 июля 2022 г. № А72-3230/2022.

Данная норма была введена⁵⁷ в Налоговый кодекс Федеральным законом от 14 ноября 2017 г. № 323-ФЗ в качестве эффективной меры для поддержания платежеспособности и финансовой устойчивости налогоплательщиков с целью положительного влияния на улучшение условий для ведения бизнеса и качественного развития делового климата в Российской Федерации.

Предоставление рассрочки по основанию, предусмотренному подпунктом 7 пункта 2 статьи 64 Налогового кодекса, возможно, если решение налогового органа по результатам налоговой проверки, согласно которому подлежит уплате в бюджетную систему Российской Федерации сумма налога, указанная в заявлении заинтересованного лица о предоставлении рассрочки, не обжалуется на момент подачи заявления заинтересованным лицом⁵⁸.

По состоянию на 1 июля 2022 года по 2 425 необжалованным решениям налоговых органов, принятым в период 2019–2021 годов и первого полугодия 2022 года по результатам выездных налоговых проверок, числится задолженность налогоплательщиков, которые обладали потенциальной возможностью воспользоваться указанной рассрочкой.

Вместе с тем, по данным ФНС России, в 2019–2021 годах и первом полугодии 2022 года в налоговые органы поступило всего 97 заявлений от 95 налогоплательщиков о предоставлении рассрочки по данному основанию. Из них только по 7 обращениям рассрочки были предоставлены, по 90 обращениям – направлены отказы в связи с непредставлением полного комплекта документов, в том числе обеспечения в виде банковской гарантии в 39 случаях (43 %).

Таким образом, анализ правоприменительной практики свидетельствует о невостребованности использования рассрочки по основанию, предусмотренному подпунктом 7 пункта 2 статьи 64 Налогового кодекса, и неэффективности данной меры для поддержания платежеспособности и финансовой устойчивости налогоплательщиков.

7.2.4. Исследование осуществления ФНС России контроля и надзора за ТНО за соблюдением законодательства о налогах и сборах при проведении ВМП и оформлении их результатов, а также осуществления мероприятий по обеспечению поступления в бюджетную систему доначисленных сумм

ФНС России осуществляет контроль и надзор за ТНО за соблюдением законодательства о налогах и сборах путем проведения внутреннего аудита.

В 2019–2021 годах проведено 65 проверок внутреннего аудита в 51 УФНС России по субъекту и в 2 МИ ФНС России по КН, в том числе 37 комплексных и 28 тематических, затрагивающих вопросы проведения ВМП.

57. Пояснительная записка к проекту федерального закона № 225063-7 «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации».

58. В соответствии с абзацем тринадцатым пункта 5.1 статьи 64 Налогового кодекса (в ред. до 1 января 2023 года).

По результатам указанных проверок выявлено более трех тысяч нарушений, допущенных налоговыми органами, вследствие чего в бюджетную систему не поступили денежные средства на общую сумму 71,2 млрд рублей. После проведения проверок из указанной суммы поступило в бюджетную систему 11,9 млрд рублей, или 16,7 % от общей суммы установленных нарушений.

Сведения о часто выявляемых нарушениях в ТНО в ходе проведения проверок внутреннего аудита отражены в приложении 8.

Одним из результатов аудиторских проверок внутреннего аудита является формирование аудиторских предложений, направленных на устранение причин выявленных нарушений, согласование которых производит соответствующее структурное подразделение Центрального аппарата ФНС России.

Например, в рамках аудиторских мероприятий установлено необоснованное невключение в список для ППА налогоплательщика с высоким рейтинговым баллом по причине недоработки заложенного в ПП «ППА-Отбор» алгоритма расчета в части учета в показателе НДС реализации табачных изделий за пределы страны; указанная ошибка устранена.

В АИС «Налог-3» реализован ряд механизмов (инструментов) контроля за ТНО по вопросам отбора налогоплательщиков для проведения ППА, подготовки предложений по включению в план ВМП, соблюдения процессуальных сроков проведения и оформления результатов ВМП, выполнения технологических процессов, связанных с обеспечением поступления в бюджетную систему Российской Федерации доначислений в рамках налоговых проверок и др.

Перечень реализованных механизмов контроля за ТНО отражен в приложении 9.

8. Выводы

8.1. Нормативное регулирование процедуры ППА осуществляется внутриведомственными документами ФНС России. В результате этого налогоплательщики не располагают информацией об основаниях, в соответствии с которыми налоговые органы запрашивают дополнительные сведения или пояснения вне рамок проведения мероприятий налогового контроля. Отсутствует обязанность налоговых органов информировать налогоплательщиков, отобранных для включения в план ВМП, о выявленных рисках и проведении в отношении них ППА, в целях предоставления им возможности дать пояснения по установленным признакам нарушений законодательства о налогах и сборах и/или добровольного уточнения налоговых обязательств без назначения ВМП, что не соответствует интересам налогоплательщиков.

Данная работа проводится до принятия решения о включении налогоплательщиков в план ВМП, направлена на добровольное уточнение ими своих налоговых обязательств, но при этом является одним из факторов формирования дополнительной административной нагрузки на бизнес.

Так, в ходе подготовки к 500 ВВП, завершенных без результата, в рамках ППА было направлено почти 9,8 тыс. требований о предоставлении более 123,8 тыс. документов, из которых более 86 % требований направлено контрагентам налогоплательщиков. При этом в 71,8 % случаев налогоплательщики⁵⁹ по результатам ППА не включаются в план ВВП в том числе по причине неподтверждения рисков, на основании которых отобран налогоплательщик (63 % случаев), и в результате представления уточненных налоговых деклараций (10,6 % случаев).

8.2. Выездные налоговые проверки оказывают влияние на изменение основных финансовых показателей деятельности проверяемых организаций, что выражается в существенном изменении разницы в таких показателях, как выручка, доходы, налоги между проверяемыми организациями в сравнении с организациями, которые не были подвержены проверке. При этом степень влияния на данные показатели варьируется в зависимости от масштабов деятельности организаций и их принадлежности к определенной отрасли экономики.

8.3. Отсутствие регламентирующих документов осуществления налоговыми органами мониторинга результативности ППА по итогам выездных налоговых проверок привело к отсутствию единообразного подхода к их проведению.

По данным ФНС России, в АИС «Налог-3» подготовлен технологический процесс «Мониторинг качества выездной налоговой проверки» (проходит тестирование), в котором предусмотрено сопоставление суммы предполагаемых доначислений по ППА и суммы фактически выявленных нарушений.

8.4. Система критериев риска, применяемая ФНС России, для отбора налогоплательщиков с целью проведения в отношении них ППА и дальнейшего включения в план ВВП в соответствии с определенными ФНС России приоритетами контрольной работы, нацелена на выявление и пресечение случаев совершения налогоплательщиками умышленных действий, направленных на уклонение от уплаты НДС.

Вместе с тем ФНС России для достижения указанных целей не в полной мере используют имеющиеся в распоряжении службы ресурсы. В систему критериев рисков в целях отбора налогоплательщиков для ППА до настоящего времени не включены критерии, позволяющие выявлять налоговые риски на основании данных национальной системы прослеживаемости товаров и ФРПВ.

8.5. В Налоговом кодексе не предусмотрены процедуры проведения выемки документов в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля, направленных на обеспечение полного и всестороннего изучения обстоятельств и выявления действительного размера налогового обязательства.

59. По результатам анализа информации, предоставленной по 16 УФНС России по субъектам и 2 МИ ФНС России по КН.

8.6. Несмотря на внедрение риск-ориентированного подхода при отборе налогоплательщиков для проведения ВМП, удельный вес безрезультативных проверок в исследуемом периоде возрос с 4,8 % в 2019 году до 5,4 % в 2021 году. Одновременно выросла средняя продолжительность ВМП по организациям с 217 дней в 2018 году до 218 дней в 2021 году (по ИП средняя продолжительность ВМП снизилась со 156 до 148 дней соответственно).

Вместе с тем вопросы повышения результативности ВМП и сокращения сроков их проведения находятся на постоянном контроле у ФНС России. Так, ФНС России в 2022 году выпущены письма⁶⁰, направленные на разрешение указанных вопросов.

8.7. По результатам досудебного и судебного урегулирования налоговых споров в пользу налоговых органов удовлетворяется около 80 % требований.

8.8. Только 37,2 % от общей суммы доначислений по результатам ВМП поступает вследствие добровольной уплаты.

8.9. Анализ правоприменительной практики использования налогоплательщиками рассрочек в связи с отсутствием возможности единовременной уплаты доначисленных сумм по результатам ВМП свидетельствует о не востребованности ее использования и не является эффективной мерой для поддержания платежеспособности и финансовой устойчивости налогоплательщиков.

Из 97 обращений с заявлением о предоставлении рассрочки по основанию, предусмотренному подпунктом 7 пункта 2 статьи 64 Налогового кодекса, рассрочки получены в семи случаях (629,5 млн рублей), по 90 обращениям – направлены отказы в связи с непредставлением полного комплекта документов, в том числе обеспечения в виде банковской гарантии.

Потенциальная возможность обращения за рассрочкой по данному основанию имелась в 2 425 случаях необжалованных решений по результатам ВМП, по которым числится задолженность на сумму 90,9 млрд рублей по состоянию на 1 июля 2022 года.

9. Предложения (рекомендации)

9.1. Предложить Правительству Российской Федерации поручить Министерству финансов Российской Федерации рассмотреть следующие вопросы:

- подготовить предложения о внесении изменений в пункт 6 статьи 101 Налогового кодекса, предусматривающих отнесение выемки документов к дополнительным мероприятиям налогового контроля (срок реализации – 1 июля 2023 года);

60. Письма ФНС России от 25 января 2022 г. № СД-5-2/54ДСП@ и 6 апреля 2022 г. № СД-5-2/402дсп@.

- провести анализ правоприменительной практики подпункта 7 пункта 2 статьи 64 Налогового кодекса в целях определения причин низкой востребованности рассрочек по данному основанию, по результатам которого при необходимости подготовить соответствующие изменения в Налоговый кодекс (срок реализации – 1 июля 2023 года).

9.2. Предложить Федеральной налоговой службе в срок до 1 июля 2023 года рассмотреть следующие вопросы:

- об организации работы по информированию налогоплательщиков о выявленных рисках неуплаты налогов и сборов, в отношении которых рассматривается вопрос о проведении ВНП, с целью предоставления налогоплательщикам возможности дать пояснения по установленным признакам нарушения налогового законодательства или уточнения своих налоговых обязательств без назначения ВНП;
- о разработке и включении в систему критериев рисков в целях отбора налогоплательщиков для ППА критериев, позволяющих выявлять налоговые риски на основании данных национальной системы прослеживаемости товаров и ФРПВ;
- об обеспечении взаимодействия системы «ППА-Отбор» с ФРПВ и национальной системой прослеживаемости товаров.

9.3. Направить отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

9.4. Направить информационное письмо с рекомендациями в Правительство Российской Федерации.

9.5. Направить информационное письмо с рекомендациями в Федеральную налоговую службу.

Официальная ПОЗИЦИЯ



Дмитрий Сатин

заместитель руководителя ФНС России

По мере развития и совершенствования аналитических инструментов ФНС России (далее также – Служба) планомерно отказывается от сплошного контроля, отдавая приоритеты риск-моделям, концентрируя усилия на зонах максимального налогового риска.

У налоговых органов нет обязанности проверять в ходе выездной налоговой проверки всех налогоплательщиков с определенной периодичностью (раз в три года, как это было раньше). Как следствие, с начала 90-х число выездных налоговых проверок уменьшилось в 130 раз, в среднем в 2010 году проверялись восемь-девять налогоплательщиков из тысячи, а по итогам 2022 года – всего один налогоплательщик из тысячи.

справочно

В 2010 году было проведено 75 тыс. ВНП, при этом в среднем по итогам одной выездной проверки доначисляли 4 млн рублей; в 2022 году завершено 10 тыс. ВНП, а эффективность одной ВНП составила 70 млн рублей.

Задача Службы – сделать так, чтобы налогоплательщики уплачивали налоги в полном объеме и своевременно без использования такого инструмента налогового контроля, как выездная налоговая проверка.

Для осуществления налогового контроля в настоящее время в большинстве случаев необязательно присутствие инспектора на территории налогоплательщика, налоговым органам достаточно иметь информацию из внутренних и внешних информационных ресурсов и аналитические инструменты для ее сопоставления.

Службой разработаны более 50 информационных ресурсов, которые служат источником информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, движении товарных и денежных потоков, учредителях, руководителях, рисках, что позволяет выявлять нарушения законодательства, не назначая ВНП.

По мере цифровизации процессов налоговые органы планомерно переходят на бесконтактные формы контроля с целью незаметного налогового администрирования для добросовестных налогоплательщиков.

Служба отказалась от фактора «внезапности», когда налогоплательщик не знал о наличии у него рисков налоговых правонарушений и узнавал о них только из акта выездной налоговой проверки и решения.

До открытия проверки предусмотрено обязательное информирование налогоплательщика о наличии у налогового органа данных, свидетельствующих о нарушении налогового законодательства. Ознакомившись с имеющимися материалами, налогоплательщик вправе представить необходимые пояснения или уточнить свои налоговые обязательства без применения штрафа и назначения ВМП.

Совершенствование моделей взаимодействия с налогоплательщиками ведет к росту добровольных уточнений налоговых обязательств без проведения выездных налоговых проверок и повышению уровня налоговой дисциплины.

Так, по итогам 2022 года в бюджет дополнительно поступило 190 млрд рублей в связи с уточнением налогоплательщиками своих налоговых обязательств, что составляет 43 % от общей суммы дополнительных поступлений по результатам контрольно-аналитической работы.

В целях самостоятельного мониторинга налогоплательщиками своих налоговых рисков Службой разработан сервис Личного кабинета налогоплательщика (юридического лица или индивидуального предпринимателя) – «Как меня видит налоговая» (рабочее название «Климат-контроль»). В Личном кабинете налогоплательщики получают доступ к набору показателей о себе и о своем контрагенте при его согласии. В данном сервисе реализовано 65 показателей, с учетом которых налогоплательщики могут оценить текущие риски нарушения налогового законодательства и скорректировать модель поведения. В результате реализации сервиса представители бизнес-сообщества получают представление о правилах оценки рисков для включения в план ВМП.

В «Манифесте ФНС России» прописаны основные принципы, определяющие в том числе и стратегию контрольной работы:

- взаимное доверие между налоговыми органами и налогоплательщиками;
- снижение издержек для бизнеса по исчислению и уплате налогов и взносов;
- гарантии безопасности от нечестной конкуренции или несправедливых претензий государства.

Служба продолжает работу, направленную на сокращение сроков проведения выездных налоговых проверок и повышение их эффективности. Разработан стандарт срока проведения тематических выездных налоговых проверок, не превышающий три месяца с момента назначения.

ФНС России продолжает развивать зарекомендовавший себя отраслевой подход в «обелении» отраслей экономики.

Благодаря системе внутреннего контроля (с помощью различного рода инструментов, таких как договорные конструкции и информирование о налоговых рисках) в отраслях поддерживается добросовестная конкуренция, основанная на равных принципах ценообразования, учитывающих уплату всех установленных законодательством налогов (взносов).

Указанная система уже успешно внедрена в сельскохозяйственной отрасли, в том числе в части грузовых перевозок автомобильным транспортом. Продолжается работа в отрасли клининга и технической эксплуатации.



Мнения



Анатолий Артамонов

сенатор Российской Федерации,
председатель Комитета Совета Федерации
по бюджету и финансовым рынкам

Изучив материалы отчета Счетной палаты Российской Федерации (далее – Счетная палата), Комитет Совета Федерации по бюджету и финансовым рынкам (далее – Комитет) отмечает, что мероприятия налогового контроля, особенно налоговые проверки, – очень чувствительная тема для бизнеса. Проведение налоговыми органами выездных налоговых проверок увеличивает административную нагрузку на субъекты предпринимательства и может негативно отражаться на их деятельности. Как указывается в отчете, основные финансовые результаты организаций, которые не были подвержены проверкам, такие как выручка, доходы, налоги, демонстрируют более быстрый (опережающий) рост показателей, в отличие от аналогичных показателей проверяемых организаций.

Вызывают озабоченность выводы Счетной палаты о том, что, несмотря на внедрение риск-ориентированного подхода при отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, удельный вес безрезультативных проверок в исследуемом периоде возрос с 4,8 % в 2019 году до 5,4 % в 2021 году. Средняя продолжительность выездных проверок организаций также не имеет тенденции к снижению (с 217 дней в 2018 году до 218 дней в 2021 году).

Все это свидетельствует о необходимости повышения результативности выездных налоговых проверок и сокращения сроков их проведения. Следует проводить работу и по повышению налоговой дисциплины налогоплательщиков. По данным отчета, только 37,2 % от общей суммы доначислений по результатам выездных налоговых проверок поступает вследствие добровольной уплаты.

Хотелось бы обратить внимание также на кадровый вопрос. Несмотря на то что Налоговый кодекс Российской Федерации строго регламентирует процедуру проведения выездной налоговой проверки, на практике инспекторы часто отступают от установленного порядка. По информации, имеющейся в Комитете, в ходе проведения налоговых проверок имеют место следующие нарушения: невыдача копий протоколов допросов свидетелям; непредставление видеозаписей мероприятий контроля; непривлечение переводчика при опросе свидетелей, не владеющих в должной мере русским языком; проведение выемки документов без предложений об их добровольной выдаче; отсутствие в постановлении о выемке конкретного перечня документов; попытки досмотра личных вещей сотрудников налогоплательщика; совершение действий, направленных на ограничение передвижения сотрудников налогоплательщика. Указанные нарушения, допускаемые налоговыми инспекторами, не дают возможности налогоплательщику полноценно

участвовать в рассмотрении материалов налоговой проверки, давать свои объяснения и подготавливать качественные возражения по акту налоговой проверки.

ФНС России, безусловно, была проведена большая работа по созданию современной автоматизированной системы предпроверочного анализа, контроля за организацией и проведением налоговых проверок, а также взысканием доначисленных сумм (АИС «Налог-3»). Вместе с тем Комитет полагает, что в целях соблюдения баланса публичных и частных интересов должны быть четко определены границы допустимого поведения не только налогоплательщиков, но и налоговых органов. Данной проблеме в отчете следовало бы уделить больше внимания.

В части дальнейшей работы хотелось бы обратить внимание Счетной палаты на проблему применения института единого налогового счета, который начал внедряться ФНС России с 1 января 2023 года. В Комитет поступает много обращений субъектов Российской Федерации, указывающих на несовершенство данного механизма и необходимость его доработки. Так, применение единого налогового счета привело к существенному снижению в 2023 году налоговых поступлений в региональные и местные бюджеты и возникновению временных кассовых разрывов в ходе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Это связано главным образом с порядком определения принадлежности денежных средств, перечисленных и признаваемых в качестве единого налогового платежа, когда поступления от налога на доходы физических лиц, который является главным доходным источником бюджетов муниципальных образований, используются для погашения задолженности по налоговым платежам, зачисляемым в федеральный бюджет.

Таким образом, задача повышения эффективности налоговой системы Российской Федерации настоятельно требует совершенствования существующих процедур и методов налогового контроля и разрешения имеющихся проблем и противоречий, обусловленных отсутствием законодательной регламентации или нечеткой регламентацией его процедур.



Наталья Кострыкина

заведующая лабораторией налоговой политики ИПЭИ РАНХиГС

Вопрос качества проведения контрольных мероприятий налоговых органов и, в частности, выездных налоговых проверок важен как для государства, так и для налогоплательщиков. Контрольные мероприятия обеспечивают соблюдение налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а следовательно, влияют на наполнение бюджета, с одной стороны, и на бизнес-климат – с другой. В частности, хорошо отлаженная система контрольных мероприятий помогает снизить количество случаев, когда налогоплательщики, добросовестно выполняющие свои обязательства по налогам и сборам, проигрывают своим менее добросовестным конкурентам. Последнее может происходить в силу того, что налоговая экономия от применения схем агрессивной налоговой оптимизации и ухода от налогов позволяет предлагать более привлекательные для покупателей цены.

Как указано в отчете Счетной палаты, в 2019–2021 годах объем поступлений от выездных налоговых проверок был сопоставим только с объемом поступлений от проводимой ФНС России аналитической работы и существенно превышал объем поступлений от камеральных налоговых проверок. Значимость поступлений от выездных налоговых проверок (195 млрд рублей в 2019 году, 119 млрд рублей в 2020 году, 119 млрд рублей в 2021 году) объясняет, почему для государства важно обеспечение качества процесса планирования и проведения данной формы налогового контроля, а также взыскания доначисленных сумм.

С точки зрения интересов бизнеса проведенный Счетной палатой анализ показал крайне важный факт: выездные налоговые проверки оказывают влияние на изменение основных финансовых показателей деятельности проверяемых компаний в сравнении с аналогичными компаниями, которые не были подвержены проверкам.

Также отчет, подготовленный Счетной палатой, позволяет выделить две противоположные тенденции, касающиеся административной нагрузки на налогоплательщиков в связи с проведением выездных налоговых проверок.

В таблице ниже указаны факты, свидетельствующие в пользу каждой из тенденций, а также представлено их сопоставление. Из отчета неочевидно, какой итоговый эффект оказывается на бизнес – положительный или отрицательный.

Снижение административной нагрузки на бизнес или планирование такого снижения	Увеличение административной нагрузки на бизнес или планирование такого увеличения	Комментарий
<p>Снижение количества проводимых выездных налоговых проверок юридических лиц и индивидуальных предпринимателей с 0,17 % в 2018 году до 0,11 % в 2021 году, в том числе юридических лиц – с 0,31 % в 2018 году до 0,22 % в 2021 году</p>	<p>Существует практика обязательного проведения мероприятий налогового контроля вне рамок установленных процедур налогового контроля. Такими процедурами являются направление требований о представлении пояснений, направление уведомлений о вызове в налоговый орган для дачи пояснений и прочее с целью добровольного уточнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств до принятия решения о включении их в план выездных налоговых проверок и назначении выездной налоговой проверки</p>	<p>Фактически один вид мероприятий налогового контроля частично заменяется на другие или дополняется другими, которые пока даже не кодифицированы. Отдельного изучения требуют как вопрос обременительности новых мероприятий для налогоплательщиков, так и вопрос трудозатрат налоговых органов на их проведение</p>
<p>С 2022 года ФНС России установлено, что комплексные налоговые проверки назначаются в исключительных случаях при наличии достаточных оснований. Рекомендуемый срок проведения тематической выездной налоговой проверки в отношении установленных в рамках работы со схемными расхождениями по НДС выгодоприобретателей установлен не более трех месяцев (с учетом приостановлений)</p>	<p>Средняя продолжительность выездных налоговых проверок организаций не имеет тенденции к снижению (с 217 дней в 2018 году до 218 дней в 2021 году). Если учесть, что удельный вес выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков в общем количестве таких проверок снижен с 4,7 % в 2019 году до 1,3 % в 2021 году, это означает, что остальных (не крупнейших) налогоплательщиков стали проверять дольше</p>	<p>Практика покажет, насколько часто будут назначаться комплексные налоговые проверки, а также то, будут ли соблюдаться рекомендованные сроки проведения тематической выездной налоговой проверки. Возможно, стоит рассмотреть вопрос об ответственности налоговых органов за затягивание сроков налоговой проверки, к примеру, в случаях, обнаруженных Счетной палатой, когда налоговые органы принимали решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в связи с неявкой налогоплательщика без намерения обеспечить соблюдение законных прав налогоплательщиков, а с целью «дособрать» ранее не собранную доказательную базу</p>
<p>Предложение об организации работы по информированию налогоплательщиков о выявленных рисках неуплаты налогов и сборов, в отношении которых рассматривается вопрос о проведении выездной налоговой проверки</p>	<p>Предложение о включении в перечень дополнительных мероприятий налогового контроля выемки документов</p>	<p>В делах, связанных с дроблением бизнеса, выемка документов в ряде случаев помогает обнаружить документы, укрываемые от налогового контроля, которые свидетельствуют о реальном движении денежных средств и товарно-материальных ценностей. Предварительное информирование таких налогоплательщиков о выявленных рисках может свести на нет эффект от выемки документов и уменьшить доказательную базу налоговых органов</p>

С точки зрения интересов государства проведенный Счетной палатой анализ обращает внимание на следующее.

1. Вопросы, связанные с цифровизацией налогового администрирования

- Цифровизация налогового администрирования имеет свою обратную сторону в виде зависимости от разработчиков – их наличия и скорости их работы. Есть случаи, когда длительность реализации заявки составляла более 2,5 лет, а также случаи, когда заявки, поданные один-два года назад, не были реализованы на момент проведения Счетной палатой контрольно-аналитического мероприятия.
- Изменения законодательства о налогах и сборах вызывают необходимость внесения изменений в алгоритмы расчета отдельных рисков или в системы критериев рисков. Данный процесс не алгоритмизирован, в результате чего возникают случаи, когда корректировка вносится со значительным опозданием (более двух лет после изменений в законодательстве).
- Уже существует значительное количество цифровых инструментов (реестров, систем и т. д.), позволяющих выявлять налогоплательщиков с налоговыми правонарушениями. Теперь не менее важна задача по синхронизации их работы.

2. Необходимость более тщательной подготовки доказательной базы в отношении налоговых разбирательств на крупные суммы

Соотношение дел, рассмотренных в пользу налоговых органов, к общему количеству вынесенных судебных актов показывает тенденцию к росту: 71,5 % в 2019 году, 66,0 % в 2020 году, 74 % в 2021 году, 74,1 % в первом полугодии 2022 года. В то же время соотношение суммы требований, рассмотренных в пользу налоговых органов, и общей суммы рассмотренных требований имеет тенденцию к снижению: 85,4 % в 2019 году, 83,8 % в 2020 году, 75,2 % в 2021 году и 75,1 % в первом полугодии 2022 года.

3. Вопросы взыскания доначисленных сумм

- Отдельного изучения требует факт резкого сокращения доли добровольно уплаченных налогоплательщиками доначисленных сумм по результатам выездных налоговых проверок. Если в 2019 году эта доля составляла 60,4 %, то в 2020 году – уже 47,3 %, а в 2021 году – только 24,5 %.
- Также отдельного изучения требует резкое поступательное сокращение эффективности взыскания задолженности: с 57,4 % (за счет всех стадий взыскания) в 2019 году до 40,2 % в 2020 году, далее до 29,9 % в 2021 году и до 16,7 % в первой половине 2022 года.



Кирилл Никитин

руководитель экспертного центра по налоговой и бюджетной политике
Общероссийской общественной организации «Деловая Россия»,
директор (заведующий лабораторией) Центра научных исследований
институциональных проблем налоговой системы и политики
экономического факультета МГУ им. М.В.Ломоносова

Публикуемый отчет о результатах анализа практики проведения выездных налоговых проверок интересен не только редкой для не имеющего отношения к государственным органам читателя возможностью погружения во «внутреннюю кухню» контрольного блока ФНС России, пусть и со слов государственного бюджетного контролера. Не менее любопытным является сам особый взгляд, угол зрения, присущий Счетной палате в силу ее заданного Конституцией уникального положения в системе государственного управления. Высший орган государственного аудита, существующий для контроля за целевым (по довольно четким и определенным критериям) и эффективным (на основе куда более произвольных, оценочных, авторских суждений) использованием средств федерального бюджета, на современном этапе своего развития, определяемого (как часто бывает со сравнительно новыми, в исторической перспективе, институтами) не только «нормативкой», но и видением руководителя, позиционирует себя сегодня еще и как орган, развивающий «чувство налогоплательщика», чем особенно симпатичен нам в контексте концепции¹ «налоговой системы гражданского общества» и тезиса о необходимости увязки менталитета ответственного налогоплательщика и потребителя общественных благ в сознании россиянина как основы формирования гражданского правосознания. Наконец, читая отчет Счетной палаты о контрольном мероприятии в отношении контрольной работы ФНС, которая, в свою очередь, выполняется не только территориальными налоговыми органами в отношении налогоплательщиков, но и центральным аппаратом ФНС в отношении территориальных налоговых органов, нельзя не вспомнить название одного из самых известных произведений Дюрренматта², пытаясь проследить за логикой контролеров за контролерами и полученными результатами.

К некоторому нашему разочарованию, формированию «чувства налогоплательщика» отчет и содержащиеся в нем рекомендации никак не способствуют, ставя во главу угла анализа акцент на традиционном вопросе бюджетной эффективности –

-
1. Позитивная реинтеграция: Новый подход к государственному управлению в постсоветских экономиках / Под общ. ред. А.А. Аузана, К.Н. Келимбетова. – М.: Альпина Паблишер, 2016.
 2. Фридрих Дюрренматт. Поручение, или о наблюдении за наблюдающим за наблюдателями.

в данном случае, в применении к функционалу налогового контроля. И здесь у нас возникает первое методологическое замечание к отчету. Отчет, не декларируя этого прямо, исходит из традиционного представления о налоговом контроле в целом и о выездных налоговых проверках (ВНП) в частности, как о деятельности по пополнению бюджета. Отсюда – критические пассажи в адрес налоговых органов типа «роста доли безрезультативных проверок» как свидетельства недостаточной эффективности контрольной деятельности. Увы, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации (НК РФ), «налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах». Подчеркнем, что речь идет о принципиальной, идеологической разнице в подходах: в нормативной (но никак не реальной) картине мира ВНП, закончившаяся без дополнительных начислений, свидетельствует о соблюдении налогоплательщиком налогового законодательства, и в этом смысле является куда более результативной (в смысле результата, понимаемого как достижение соблюдения налогового законодательства), чем та, что выявила нарушение законодательства и запустила тернистый процесс взыскания доначисленных налоговых обязательств, вместе с санкциями и пенями. Здесь же возникает вопрос о целеполагании и ключевых показателях деятельности налоговых органов в принципе (собрать столько денег, сколько положено к уплате согласно действующего законодательства? Или выполнить плановое задание по мобилизации бюджетных доходов?). Можно возразить, что, мол, зачем назначать контрольные мероприятия и ВНП в частности, тратя бюджетные деньги, и смысл замечания Счетной палаты состоит именно в этом, – но увы, контрольную деятельность нельзя строить исключительно на основе риск-анализа, какая-то часть все равно должна и будет выполняться на рандомизированной основе, и рост чиста «безрезультативных» ВНП с 4,8 до 5,4 % за анализируемый период может свидетельствовать не только о снижении бюджетной эффективности, но и, с ничуть не меньшей вероятностью, например, о росте налоговой дисциплины среди налогоплательщиков.

Второе принципиальное методологическое замечание к отчету – это выделение ВНП в качестве отдельного объекта анализа. Именно в анализируемом периоде (2019–2021 годы) количество выездных налоговых проверок достигло своего исторического минимума как в силу масштабного перехода к риск-ориентированному подходу на основе предпроверочного анализа и иных мероприятий налогового контроля, так и с учетом внешних ограничений (в том числе пандемия и СВО). Свой вклад, безусловно, внесло и находящееся на историческом максимуме распространение налогового мониторинга, исключая применение ВНП. Казалось бы, налогоплательщик как класс должен быть доволен, но нет. Чаты и очные форматы общения деловых организаций переполнены жалобами предпринимателей по поводу заметно выросшего числа куда менее регламентированных «иных» мероприятий налогового контроля, не только заменивших, но, по ощущениям, и превысивших по трудозатратам сократившийся объем выездных налоговых проверок, – прежде всего

мы говорим об истребовании документов как в рамках камеральных проверок, так и за их пределами. Но ничего этого не заметишь и не проанализируешь, если анализировать не совокупность мероприятий налогового контроля, а выделенные в самостоятельный объект анализа ВНП.

Теперь о конкретных рекомендациях, перечисленных в отчете.

Авторы отчета в качестве первой рекомендации предлагают внесение изменений в статью 101 НК РФ, дополняя перечень дополнительных мероприятий налогового контроля (и расширяя таким образом и без того гигантские, уже давно не сбалансированные с правами налогоплательщиков, полномочия налоговых органов) новым видом – «выемкой документов». При этом сами авторы отмечают, что обоснованные (мотивированные) требования о выемке документов для дальнейшей, например, экспертизы последовательно поддерживаются судами, и прибегают к удивительному обоснованию необходимости введения новой формы – это якобы снизит нагрузку на судебную систему. Не углубляясь в цели и задачи существования независимой судебной системы в структуре органов государственной власти, отметим, что независимый арбитр в отношениях налогоплательщиков и налоговых органов не представляется лишним, в том числе и по вопросу об обоснованности и необходимости выемки документов в рамках иных мероприятий налогового контроля. В целом заметим, что тезис о необходимости дальнейшего расширения полномочий налоговых органов вряд ли может быть поддержан хоть кем-то из добросовестных налогоплательщиков, в том числе потому, что любое дополнительное право приводит к увеличению расходов на его обслуживание со стороны контролируемых лиц. Эти расходы – не бюджетные и потому не находятся в фокусе государственного бюджетного контроля, зато напрямую влияют на деловой климат и ВВП.

Следующая заслуживающая внимания рекомендация авторов отчета – обсуждение результатов риск-анализа с налогоплательщиками с целью предоставления возможности дать пояснения и, по сути, обойтись без назначения ВНП. Рекомендация представляется крайне разумной как с точки зрения применяемых подходов к контрольно-надзорной деятельности, так и с точки зрения экономии ресурсов – причем не только федерального бюджета, но, что не менее важно, ресурсов налогоплательщика. Вместе с тем рекомендация, как и последующие, носит весьма общий характер, а решение вполне конкретной проблемы раскрытия информации предполагаемым нарушителям налогового законодательства (что может привести к уничтожению документов и иным препятствующим проверке действиям) авторы оставляют налоговым органам.

Примерно то же можно сказать о рекомендации использовать данные системы прослеживаемости товаров для риск-анализа и отбора налогоплательщиков для ВНП: отличная, на первый взгляд, идея, но как рекомендацию ее сложно воспринимать без детального обсуждения конкретных данных, алгоритмов и сценариев использования.

И наконец, о рекомендации авторов о проведении анализа причин низкой востребованности рассрочки по подпункту 7 пункта 2 статьи 64 НК РФ. Здесь авторы доклада поднимают важнейший вопрос, но по какой-то причине не решаются произнести известный безо всякого дополнительного анализа ответ. Низкая востребованность данного инструмента обусловлена исключительно безусловным требованием о предоставлении банковской гарантии согласно пункту 6 той же статьи НК РФ. И здесь нужно выбирать: либо предлагать отказ от требования о предоставлении гарантии, тем самым снижая шансы выполнения обязательств по отсрочке/рассрочке (что войдет в следующий отчет конкретными цифрами, иллюстрирующими динамику платежей в рамках данного механизма), либо предлагать оставить ее предоставление на усмотрение налогового органа, что слабо сочетается с известным трендом на уход от усмотрения в системе государственного управления (по диапазону причин).

Резюмируя сказанное: рецензируемый отчет представляет безусловный исследовательский интерес, поднимает целый ряд животрепещущих вопросов развития налогового администрирования в части налогового контроля в целом и ВМП в частности и при этом выигрывает при применении более системного подхода к определению границ предметного поля (налоговый контроль в совокупности, а не ВМП), смещения идеологического фокуса с чисто бюджетного контроля на анализ выполнения нормативных задач налогового контроля и более специфической проработки рекомендаций для валидации тезиса об их применимости/реализуемости и актуальности.



Андрей Шубин

исполнительный директор «ОПОРЫ РОССИИ»

Выездные налоговые проверки (ВНП) для любого субъекта предпринимательской деятельности являются большой проблемой и несут в себе сложности при их проведении. На это влияет несколько обстоятельств:

- система предпроверочного анализа, разработанная и внедренная в практику деятельности ФНС России, закрыта и не позволяет предпринимателям получать из нее информацию, а соответственно, подготовиться более детально к проверочным мероприятиям, понять свои риски, оценить слабые стороны;
- налоговый инспектор наделен широким спектром полномочий и может запрашивать практически любые документы;
- нагрузка на административный аппарат и бухгалтерию налогоплательщика возрастает в период проведения проверки и подготовки документов на основе требований ФНС.

Следует остановиться на некоторых выводах, сделанных в данном исследовании.

Выездные налоговые проверки оказывают существенное влияние на изменение основных финансовых показателей проверяемых налогоплательщиков в сравнении с теми, кого не проверяли. Наблюдается существенное изменение разницы в показателях (выручка, доходы, налоги) между проверяемыми компаниями и компаниями, которые не были подвержены проверке. При этом величина влияния на показатели деятельности различна в зависимости от размеров компаний и их принадлежности к отрасли экономики.

Наибольший эффект от проверок ощущают компании торгового сектора, а в доле субъектов МСП торговля традиционно занимает большую часть. Это очень серьезный сигнал, который говорит о том, что система предпроверочного анализа, критерии, устанавливаемые ФНС России, должны быть всеобъемлющими и в комплексе оценивать ситуацию для выхода на ВНП. Вместе с тем исследование выявило тот факт, что «нормативное регулирование процедуры ППА осуществляется исключительно на основании внутриведомственных документов ФНС России с грифом «ДСП», а это ставит в еще более неравное положение государство в лице ФНС России и налогоплательщика, так как лишает последнего доступа к полноте всей информации в случае назначения выездной налоговой проверки.

Очень внимательно нужно отнестись к информации о нарушении процессуальных сроков ВНП и их причинах. Отмечается, что основной причиной нарушения процессуальных сроков в ходе проведения ВНП является некачественный (неполный)

сбор доказательной базы как на стадии подготовки к проведению проверок, так и в ходе проведения ВМП. А затягивание сроков ВМП в большинстве случаев обусловлено несоблюдением требований Рекомендаций по планированию и подготовке ВМП (письмо № 307дсп), согласно которым доказательства, подтверждающие выводы о наличии правонарушений, собираются налоговым органом в рамках проводимых мероприятий налогового контроля до назначения ВМП (например, в ходе камеральных налоговых проверок и (или) вне рамок проведения налоговых проверок).

Также ФНС России отмечено, что проведенный анализ информации, содержащейся в АИС «Налог-3», свидетельствует об отсутствии системного контроля за соблюдением процессуальных сроков в ходе проводимых ВМП.

Наличие данных фактов вкупе с ранее рассматриваемым вопросом о регулировании ВМП в большинстве своем внутренними актами ФНС России с грифом «ДСП» подталкивает нас к необходимости введения жесткого контроля со стороны центрального аппарата за деятельностью своих инспекторов, особенно в случае нарушения процессуальных сроков и затягивания проведения проверок. Ведь результатом является прямой ущерб экономике, снижение оборотов компаний, попавших под ВМП, и количества уплаты налогов. При этом инспектору грозит лишь административное взыскание. При этом сумма доначислений на одну результативную проверку увеличилась с 22,7 млн рублей по итогам 2018 года до 49,7 млн рублей по итогам 2021 года. Это большие суммы для субъектов предпринимательской деятельности, именно поэтому налоговые органы должны максимально ответственно подходить к назначению и проведению выездной налоговой проверки.

Особо обращает на себя внимание раздел «Исследования по теме», посвященный возможности предоставления налогоплательщикам рассрочки по уплате налогов и сборов. Так, в исследовании приводится следующая статистика: в 2019–2021 годах и первом полугодии 2022 года в налоговые органы поступило всего 97 заявлений от 95 налогоплательщиков о предоставлении рассрочки по данному основанию. Из них только по 7 обращениям рассрочки были предоставлены, по 90 обращениям – направлены отказы в связи с непредставлением полного комплекта документов, в том числе обеспечения в виде банковской гарантии в 39 случаях (43 %).

На основе этих данных делается вывод о неостребованности использования рассрочки по основанию, предусмотренному подпунктом 7 пункта 2 статьи 64 Налогового кодекса, и неэффективности данной меры для поддержания платежеспособности и финансовой устойчивости налогоплательщиков. Вместе с тем нужно провести более глубокое изучение данных фактов. На практике налогоплательщики попросту не могут грамотно заполнить и представить все требуемые документы, а также предоставить необходимый залог. При этом предоставление залога – это не прямое обязательство для получения рассрочки, а право налоговой службы.

Такая ситуация заставляет ФНС перестраховываться и всегда просить залог или гарантию, поскольку главной задачей ФНС России как фискального органа является администрирование налогов и сборов. Механизм рассрочки нуждается в совершенствовании, поскольку сама процедура сложная, требует от предпринимателей предоставления залоговой массы или гарантии на сумму налога, что сделать крайне затруднительно.

По итогам анализа данной работы можно сделать несколько выводов.

1. Налогоплательщики находятся в неравном положении с ФНС России, поскольку большинство правил по подготовке и проведению ВМП основывается на внутренних документах ФНС России с грифом «ДСП».
2. У инспекторов ФНС есть возможности по затягиванию сроков ВМП, а также истребованию дополнительного числа документов, что усложняет работу налогоплательщика.
3. Любая ВМП приводит к ухудшению положения налогоплательщика, при этом доля безрезультатных проверок увеличивается, как и сроки их проведения, что самым прямым образом сказывается на эффективности деятельности налогоплательщика. Вместе с этим меры ответственности, за исключением дисциплинарной, к инспекторам не предусмотрены, равно как и компенсация издержек налогоплательщика.
4. Механизм рассрочки требует доработки для сохранения деятельности налогоплательщиков и обеспечения их обязанности по уплате налогов.

Рекомендации Счетной палаты

Реализация рекомендаций, выданных по результатам предыдущих проверок по налоговой тематике

С 2019 года по результатам мероприятий по налоговой тематике¹ Счетной палатой выдано 30 рекомендаций в адрес Правительства Российской Федерации и других федеральных органов исполнительной власти². Из них 11 рекомендаций выполнено, еще 12 рекомендаций находятся в процессе выполнения, их реализация является предметом мониторинга Счетной палаты, 7 потеряли свою актуальность и по результатам взаимодействия с адресатами рекомендаций были сняты с контроля.

Из общего числа рекомендаций Коллегией Счетной палаты выделены приоритетные рекомендации – способные привести к наиболее заметным улучшениям в сфере деятельности объектов аудита. Из 30 рекомендаций по налоговой тематике было выдано 6 приоритетных рекомендаций, из которых выполнена 1 рекомендация, в то время как реализация еще 5 остается на контроле Счетной палаты.

Выполненная приоритетная рекомендация

Минприроды России совместно с заинтересованными федеральными органами исполнительной власти рассмотреть вопрос о целевом использовании неналоговых экологических платежей в целях проведения мероприятий по ликвидации накопленного вреда окружающей среде, восстановлению нарушенного состояния окружающей среды и особо охраняемых природных территорий, а также финансирования иных природоохранных мероприятий, которые реализуются в том числе предприятиями – плательщиками экологических платежей.

[Перейти к 21 3.4.0.2 2 в Базе рекомендаций](#)

Минприроды России подготовило законопроект № 4764-8³, который 20 октября 2021 года был внесен Правительством Российской Федерации в Государственную Думу. В законопроекте предусмотрены положения об аккумулировании средств от платы за негативное воздействие на окружающую среду, а также от штрафов за административные правонарушения в области охраны окружающей среды

1. Представлены в разделе Бюллетеня «Тематические проверки».
2. За исключением рекомендаций, содержащих сведения ограниченного доступа, а также информацию с грифом «Секретно».
3. Проект федерального закона № 4764-8 «О внесении изменений в Федеральный закон «Об охране окружающей среды» и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

и от платежей по искам о возмещении вреда. Согласно законопроекту, аккумулированные средства будут направляться на выявление и оценку объектов накопленного вреда окружающей среде и – в случае наличия таких объектов на территории субъекта Российской Федерации (муниципального образования) – на ликвидацию накопленного вреда окружающей среде, а в случае их отсутствия – на иные природоохранные мероприятия.

Законопроектом предусмотрено, что расходование средств будет осуществляться в порядке, установленном бюджетным законодательством, в соответствии с планом природоохранных мероприятий субъекта Российской Федерации.

Законопроект был принят Государственной Думой 24 декабря 2021 года, подписан Президентом Российской Федерации 30 декабря 2021 года (Закон № 446⁴). Таким образом, предложение Счетной палаты реализовано.

Примеры приоритетных рекомендаций в процессе реализации

Подготовить проекты федеральных законов о внесении изменений в статьи 50 и 56 Бюджетного кодекса Российской Федерации в части уменьшения норматива зачисления акцизов на табачную продукцию в доходы федерального бюджета и, соответственно, установления норматива зачисления указанных акцизов в доходы бюджетов субъектов Российской Федерации.

[Перейти к 21 3.4.0.4 3 в Базе рекомендаций](#)

Минпромторг России поддерживает предложение о перераспределении доходов от акцизов в бюджеты субъектов Российской Федерации и сообщает о готовности передавать на постоянной основе из ГИС МТ (система «Честный знак») в Минфин России информацию об объемах розничных продаж маркированной средствами идентификации табачной продукции.

Согласно письму от Минэкономразвития России, направленному в Счетную палату, данный вопрос прорабатывается в рамках поручения Правительства Российской Федерации от 15 декабря 2020 г. № ДГ-П14-16423.

4. Федеральный закон от 30 декабря 2021 г. № 446-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об охране окружающей среды» и отдельные законодательные акты Российской Федерации». – URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202112300043>

Правительству Российской Федерации поручить заинтересованным федеральным органам исполнительной власти подготовить предложения по установлению административной ответственности должностных лиц уполномоченного органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации за несвоевременное проведение очередной государственной кадастровой оценки в отношении объектов недвижимости.

[Перейти к 21 3.4.0.10 2 в Базе рекомендаций](#)

В декабре 2022 года Росреестр письмом в адрес Счетной палаты сообщил, что ведомство направило запрос в Минюст России о внесении изменений в проект Кодекса об административных нарушениях, где, в частности, предлагает установить административную ответственность должностных лиц уполномоченного органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации за несвоевременное проведение очередной государственной кадастровой оценки в отношении объектов недвижимости. Позиция Минюста России по данному вопросу пока не поступила.



Тематические
проверки
Счетной палаты

Налоговые расходы

Часть проверок Счетной палаты [была связана](#) с оценкой эффективности налоговых расходов (выпадающих доходов от предоставления льгот и преференций). Так, доля налоговых расходов, по которым кураторы представили результаты оценки эффективности за 2020 год, составила 31,4 % от общего количества, включенного в проект Перечня налоговых расходов на 2022–2024 годы. При этом кураторами были сделаны выводы об эффективности всех налоговых расходов, в отношении которых проведена оценка, в том числе с отрицательным совокупным бюджетным эффектом. По мнению Счетной палаты, это могло свидетельствовать о возможном формальном подходе к оценке эффективности налоговых расходов и низкой заинтересованности кураторов в ее проведении.

При анализе налоговых расходов в части вывозных таможенных пошлин и сборов Счетная палата [выявила](#) ряд недостатков правового регулирования. Так, не были установлены критерии отнесения льгот к налоговым расходам. При этом оценки льгот со схожими характеристиками могли существенно различаться, в результате чего возникала вероятность неполноты перечня налоговых расходов Российской Федерации.

Налоговый потенциал регионов

Налоговый потенциал дотационных регионов используется не в полном объеме. К такому [выводу](#) пришла Счетная палата по итогам анализа ситуации на примере 12 субъектов Российской Федерации, указав на резервы, которые можно задействовать для увеличения налоговых доходов. Один из них – налог на имущество организаций. По мнению контрольного ведомства, ставка по нему для юридических лиц должна рассчитываться исходя из кадастровой стоимости по всем объектам имущества, а не выборочно. Еще одним источником доходов может стать привлечение к налогообложению участников долевой собственности на земельные участки, доля которых выражена в гектарах или так называемых балло-гектарах.

При этом имущественные налоги по состоянию на 2019 год [не оказывали](#) существенного влияния на формирование бюджетов субъектов России. Об этом свидетельствуют итоги проверки администрирования имущественных налогов в Смоленской и Ивановской областях и их административных центрах. На их примере контрольное ведомство выявило системные проблемы, которые характерны в целом для страны. Первая из них – это высокая задолженность по уплате, сравнявшаяся на 1 января 2019 года с годовой суммой поступлений. Вторая проблема – значительное количество объектов налогообложения, в частности земельных участков, которые не стояли на налоговом учете. Так, в 2017 году в Смоленске свыше 2,6 тыс. земельных участков площадью 2,43 млн кв. м находились в базе данных Росреестра,

но не учитывались в налоговых органах. В городе Иваново таких территорий было в 1,6 раза больше. В результате бюджеты городов потенциально могли бы получить около 69 млн рублей и 90 млн рублей соответственно.

Налоговый режим для самозанятых

Еще одна тема в проверках Счетной палаты – налоговый режим для самозанятых граждан. Так, эксперимент по введению налога на профессиональный доход (НПД) проводился с 1 января 2019 года в четырех субъектах Российской Федерации (г. Москве, Московской и Калужской областях, Республике Татарстан); с 1 января 2020 года – еще в 19 субъектах, а с 1 июля 2020 года – во всей стране. В ходе [проверки](#) по итогам эксперимента Счетная палата выявила, что НПД может подойти для легализации широкого круга самозанятых граждан. Однако новый налоговый режим надо было совершенствовать, в том числе продумать дополнительные стимулы для привлечения потенциальных плательщиков и исключить риски его неправомерного использования.

А вот патентная система налогообложения по состоянию на 2018 год [не получила](#) широкого распространения и не смогла стать действенным инструментом легализации самозанятых граждан. Как показал проведенный анализ, в 2017 году почти половина (49,1 %) всех индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, приходилась на долю четырех субъектов Российской Федерации (г. Москва, Московская область, Республика Крым и г. Севастополь). При этом доля патентной системы в доходах муниципальных бюджетов также невелика: в бюджетах городских округов – 0,6 %, в бюджетах муниципальных районов – 0,4 %, в бюджетах городских округов с внутригородским делением – 0,2 %.

По мнению Счетной палаты, патентная система налогообложения могла бы стать инструментом легализации самозанятых граждан при условии ее модернизации исходя из ряда предпосылок. Среди них – налоговая ставка по патенту в диапазоне от 2 до 4 % с обязательным включением в стоимость патента величины страховых взносов на медицинское и пенсионное обеспечение и самостоятельность граждан в вопросе периодичности уплаты налога.

Международная практика

Введение

Качество налогового администрирования является одной из главных проблем глобальной экономики. По оценкам 2021 года неправительственной организации Tax Justice Network, потери стран мира от налоговых нарушений [составляют](#) около 483 млрд долларов США в год. Из них более двух третей всех потерь связано с деятельностью юридических лиц, прежде всего крупнейших транснациональных компаний (ТНК). Оставшаяся часть потерь связана с деятельностью наиболее обеспеченных физических лиц, использующих офшоры¹ и другие формы уклонения от налогообложения.

В отчете Tax Justice Network 2022 года [подчеркивается](#), что до четверти всех потерянных средств от налоговых злоупотреблений ТНК можно было бы вернуть (доначислить) в случае, если налоговые органы стран, в которых они ведут свою деятельность, обязали бы указанные компании публиковать налоговую отчетность.

Аналитики Всемирного банка (ВБ) отмечают, что пандемия COVID-19 [привела](#) не только к падению экономической активности в 90 % стран мира, но и дестабилизации финансового сектора, сокращению государственных доходов. В 2020 году налоговые поступления в мире [сократились](#) в среднем на 12 %, в странах с низким уровнем дохода и уровнем дохода ниже среднего – на 15 %.

По [оценкам](#) ВБ 2018 года, налоговые поступления, превышающие 15 % ВВП страны, являются ключевым фактором экономического роста. В развитых странах данный показатель обычно намного выше. Средний показатель среди стран – членов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в 2020–2021 годах [составил](#) 34,1 %. Несмотря на значительный прогресс в укреплении национальных налоговых систем, в 2020 году более 70 стран [находились](#) ниже необходимого уровня в 15 %. Таким образом, повышение качества налогового администрирования является одним из основных условий обеспечения развития.

1. Страна или территория с особыми условиями ведения бизнеса для иностранных компаний. Среди них – низкие или нулевые налоги, простые правила корпоративной отчетности и управления, возможность скрыть данные о владельцах компании.

Подходы международных организаций

Всемирный банк (ВБ)

Всемирный банк выделяет несколько [подходов](#) к совершенствованию системы налогового администрирования и обеспечению налоговых обязательств.

Развитие правоприменительной практики (Enforcement). Как правило, включает два основных направления: усиление контроля за налогоплательщиками и повышение эффективности налоговых служб. Среди ключевых барьеров эксперты выделяют: административные (неточные сведения о налогоплательщиках и отсутствие сведений о крупных налогоплательщиках), информационные (проблемы качества данных и доступа к ним), политические (низкий уровень поддержки введения прогрессивной шкалы налогообложения со стороны общественности).

Для увеличения налоговых поступлений ВБ рекомендует использовать методы, которые можно адаптировать для различных групп населения, – например, налог на предполагаемый доход (presumptive tax)², эффективный для малых и средних предприятий.

Авторы публикации «Глобальный минимальный налог: от соглашения к реализации – политические соображения, варианты реализации и последующие шаги» 2022 года ([The Global Minimum Tax: From Agreement to Implementation - Policy Considerations, Implementation Options, and Next Steps](#)) рекомендуют провести оптимизацию налоговых льгот, включая сокращение безналоговых зон и налоговых каникул, для борьбы с размыванием налогооблагаемой базы и выводом прибыли из-под налогообложения (Base Erosion and Profit Shifting) со стороны ТНК³.

Улучшение качества клиентского обслуживания (Facilitation). В рамках данного подхода налоговая служба воспринимается как поставщик услуг и информации, который должен максимально упростить соблюдение налоговых требований. Один из наиболее эффективных инструментов данной цели – цифровизация. Использование цифровых инструментов повышает удобство оплаты налогов и обеспечивает их своевременное поступление, способствует снижению административной нагрузки и сокращению коррупционных правонарушений. Эксперты ВБ [отмечают](#) несколько успешных практик:

-
2. Налог на доход, [подсчитанный](#) по косвенным показателям деятельности предприятия.
 3. ТНК часто используют пробелы в национальном законодательстве для уклонения от уплаты налогов. По оценкам ОЭСР 2021 года, общемировые потери вследствие ухода от налогов [составляют](#) 100–240 млрд долларов США.

- использование распределенных систем хранения и технологий искусственного интеллекта для работы с большими массивами данных и мониторинга налоговой информации в режиме реального времени;
- подключение корпоративных бухгалтерских систем к платформам налоговых органов для электронной подачи документов и осуществления электронных платежей;
- создание удобного онлайн-кабинета налогоплательщика с возможностью загрузки предварительно заполненных налоговых деклараций, функцией «цифровая подпись», доступом налогоплательщиков к собственной налоговой информации, банковским обменом данных для ускорения процесса одобрения кредитных заявок.

В свою очередь цифровизация предполагает комплексную институциональную трансформацию – изменение организационной структуры, деловых процессов и кадровой политики. В отчете «Цифровая трансформация налоговой и таможенной служб» 2022 года ([Digital Transformation of Tax and Customs Administrations](#)) представлена четырехуровневая модель оценки зрелости налоговых органов (Maturity Model for Tax Administrations). Высшему уровню оценки соответствуют следующие критерии:

- наличие стратегического плана, ориентированного на долгосрочные цели;
- использование современных, безопасных и устойчивых информационных систем;
- реестр налогоплательщиков состоит в основном из активных налогоплательщиков;
- добровольное перечисление (до получения налогового уведомления) более 90 % налогов;
- низкий уровень коррупции;
- разделение налогоплательщиков на категории с четко определенными пороговыми значениями дохода для перехода из одной категории налогообложения в другую.

Укрепление доверия к налоговым органам (Trust-building). Решение проблемы соблюдения налоговой дисциплины не зависит исключительно от расширения налогооблагаемой базы или внедрения новых технических средств контроля. Оно также требует развития налоговой культуры и налогового правосознания граждан, открытого и доверительного взаимодействия между налогоплательщиком и налоговыми органами. Об этом сообщается в рабочем докладе ВБ 2022 года «Инновации в области соблюдения налогового законодательства: построение доверия, управление политикой и адаптация реформ» ([Innovations in Tax Compliance: Building Trust, Navigating Politics, and Tailoring Reform](#)).

Авторы доклада рекомендуют следовать четырем принципам организации работы налоговых служб.

1. Добросовестность (fairness) – высокие профессиональные компетенции сотрудников налоговых служб, доступность механизма правовой защиты для налогоплательщиков, доступность и открытость информации о работе налоговой службы.

2. Справедливость (equity) – налоговые обязательства распределяются справедливо на равных условиях.
3. Взаимная выгода (reciprocity) – налоговые поступления направляются на реализацию целей социально-экономического развития.
4. Подотчетность (accountability) – налоговые службы подотчетны налогоплательщикам.

Международный валютный фонд (МВФ)

В рамках повышения эффективности налогового администрирования Международный валютный фонд уделяет особое внимание вопросам прозрачности в налогово-бюджетной сфере. Основным документом, определяющим международный стандарт в данной сфере, является Кодекс МВФ по вопросам прозрачности в налогово-бюджетной сфере ([IMF Fiscal Transparency Code, IMF FTC](#)). В текущей редакции Кодекс был изложен в 2014 году и дополнен в 2019 году в связи с необходимостью перехода от эпизодических обзоров к систематической независимой оценке внешних экспертов, а также для учета специфики налогообложения добывающих отраслей.

Кодекс МВФ по вопросам прозрачности в налогово-бюджетной сфере включает четыре ключевые области, связанные с налогообложением. Каждая из областей также состоит из ряда принципов, которые оцениваются по трехбалльной шкале от «базового» уровня развития до «продвинутого».

1. Налоговая отчетность (Fiscal Reporting):
 - охват (какое количество объектов налогообложения представляют и публикуют налоговую отчетность);
 - частота и своевременность публикации отчетности;
 - качество отчетности (насколько отчетность соответствует принятым стандартам);
 - целостность.
2. Прогнозирование налоговой базы и бюджетирование (Fiscal Forecasting and Budgeting):
 - комплексность бюджетного планирования (учет всех налоговых поступлений);
 - соответствие законодательству;
 - ориентация на практические государственные программы и проекты;
 - надежность (в том числе с учетом доверия к прогнозам).
3. Анализ и управление налоговыми рисками (Fiscal Risk Analysis and Management):
 - анализ рисков и раскрытие информации;
 - система управления рисками;
 - сотрудничество в области налогообложения (как между налоговыми органами и объектами налогообложения, так и между государствами).

4. Доходы от эксплуатации природных ресурсов (Resource Revenue Management):

- владение и права использования природных ресурсов;
- мобилизация доходов от добычи ресурсов;
- использование доходов от природных ресурсов;
- раскрытие информации по вопросам эксплуатации природных ресурсов.

Аналитики МВФ полагают, что важным фактором повышения эффективности налогово-бюджетной политики [является](#) повышение качества налогового администрирования.

Проанализировав эффективность налогового администрирования в развитых и развивающихся странах, эксперты МВФ [пришли](#) к выводу, что повышение качества налогового администрирования среди развивающихся стран приводит к росту собираемости налогов до 3,25 % ВВП.

В данных целях МВФ рекомендует правительствам развивающихся стран обращать особое внимание на повышение потенциала и компетенций государственных органов, ответственных за вопросы налогового администрирования, в том числе с внедрением элементов риск-ориентированного подхода при проведении налоговых проверок и прогнозировании налоговых поступлений, а также с использованием данных, полученных из внешних источников.

Еще одним фактором эффективности налогового администрирования являются налоговые проверки (tax audit). Именно данный инструмент повышения эффективности налогообложения является одним из наиболее сложных в применении. По итогам проведенного исследования эксперты Фонда [пришли](#) к выводу, что налоговые проверки самозанятых лиц увеличивают налогооблагаемую базу в среднем на 64 % в последующем отчетном периоде. Среди лиц, в отношении которых налоговые проверки не проводились, наблюдается риск снижения налогооблагаемой базы до 15 % в последующем периоде. Это говорит о том, что отсутствие налоговых проверок косвенно может способствовать уклонению от уплаты налогов. По мнению МВФ, для корректной работы данного инструмента требуется тщательный анализ основных групп и категорий субъектов налогообложения, в том числе на основе риск-ориентированного подхода. Результаты такого анализа должны стать основой при планировании налоговых проверок в последующих периодах.

Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)

При анализе факторов эффективности налогового администрирования Организация экономического сотрудничества и развития обращает особое внимание на использование новых технологий, в особенности – на процесс цифровой трансформации систем администрирования налогообложения. По данным ОЭСР, в 2021 году число личных посещений гражданами и представителями субъектов налогообложения госорганов [сократилось](#) на 55 %, а количество цифровых контактов увеличилось на 30 % за счет распространения практик заполнения и подачи налоговых деклараций онлайн. При этом только в 2020 году годовой рост операций по онлайн-счетам, связанных с налогообложением, составил 27 %.

Почти 75 % налоговых юрисдикций в мире имеют собственную стратегию цифровой трансформации, направленную на возможность выполнения все более сложных задач с помощью удаленного доступа, круглосуточно и без выходных. Как правило, эффективное цифровое взаимодействие с налогоплательщиками определяется двумя основными факторами.

- **Безопасная цифровая идентификация и проверка.** По мере того как налоговые органы предоставляют все больше услуг в режиме онлайн, вопросы цифровой безопасности выходят на первый план.
- **Сотрудничество со сторонними поставщиками услуг.** Внедрение налоговых услуг и процессов в системы, используемые налогоплательщиками в их повседневной жизни и коммерческой деятельности, – тенденция в сфере налогообложения. Например, когда онлайн-биржи самостоятельно высчитывают и направляют в налоговые органы отчисления, положенные к уплате после получения доходов от сделок по облигациям, это не только помогает улучшить соблюдение налогового законодательства, но и снижает административную нагрузку. По мере того как такие формы сотрудничества становятся все более распространенными и сложными, налоговые органы адаптируют стратегические подходы к управлению и оказанию поддержки поставщикам услуг, включая совместное создание цифровых приложений и прямой обмен данными через интерфейсы прикладного программирования.

ОЭСР отмечает, что использование принципа «плати по мере того, как зарабатываешь»⁴, принятого большинством налоговых администраций при выплате подоходных сборов с физических лиц, [помогло](#) добиться максимального покрытия существенной части налоговой базы. Растущий доступ к данным и процедурам обмена данными позволяет расширить применение такого принципа для охвата других

4. От англ. «pay as you earn»: система сбора подоходных налогов с физических лиц, при которой налоги автоматически вычитаются из заработка до выплаты заработной платы работнику и переводятся в налоговые службы.

источников дохода и классов налогоплательщиков (в том числе путем предварительного заполнения деклараций по корпоративному подоходному налогу и налогу на добавленную стоимость).

Цифровые технологии также позволяют налоговым службам применять более эффективный подход к управлению рисками. Использование инструментов и методов анализа больших данных внедряется во все области налогового администрирования. Около 90 % налоговых органов [отчитываются](#), используя метрики, основанные на обработке больших данных, еще 70 % ведомств сообщают, что они используют передовые алгоритмы (автоматизацию процессов, основанную на использовании программных роботов, нейросети) для повышения операционной эффективности, выявления ранее скрытых активов или новых рисков.

На фоне внедрения в работу передовых методов сбора и проверки информации повышается значимость международного сотрудничества и обмена опытом между различными налоговыми юрисдикциями. Форум ОЭСР по налоговому администрированию [разработал](#) модель по определению сильных и слабых сторон налоговых ведомств в области цифровой трансформации. Модель оценивает шесть основных параметров:

- цифровой профиль налогоплательщика (Digital Identity);
- способ взаимодействия с налогоплательщиком (Taxpayer Touchpoint);
- стандарты и практики управления данными (Data Management and Standards);
- управление и применение правил налогообложения (Tax Rule Management and Application);
- наборы новых знаний и компетенций (New Skill Sets);
- общие принципы и подходы госуправления (Governance Framework).

В рамках инициативы «Единый стандарт отчетности» ОЭСР и «Большой двадцатки» налоговым администрациям [предоставляется](#) доступ к большим объемам данных о трансграничной налогооблагаемой деятельности. В частности, в рамках инициативы предлагается установить ежегодный обмен данными, полученными от финансовых институтов, между странами ОЭСР и «Большой двадцатки».

Опыт зарубежных стран

Канада

Подходный налог и налог на прибыль ([income tax](#)) в Канаде взимаются на основе принципа самостоятельной оценки налоговой базы и размера платежа физическими и юридическими лицами. Канадское налоговое агентство ([Canada Revenue Agency](#), далее – Агентство) уполномочено проводить проверки в целях контроля за соблюдением налогоплательщиками всех требований законодательства в данной сфере. Проверки могут касаться всего дохода (прибыли) либо конкретных позиций налоговой декларации.

Решение о назначении налоговой проверки [принимается](#) на основе автоматизированной оценки риска неуплаты налогов. Уровень риска определяется с помощью анализа деклараций, данных государственных информационных систем и банковских данных, а также анализа коммерческих транзакций. Высокий уровень риска может быть выявлен как для конкретных лиц, так и для категорий налогоплательщиков или сфер коммерческой деятельности.

справочно

Для малых и средних предприятий, по данным канадского СМИ Narcity 2022 года, высокий уровень риска [выявляется](#) при значительном снижении налоговой базы на сумму понесенных расходов, а также в отношении компаний, которые используют наличные средства (рестораны, такси). Для налогоплательщиков – физических лиц система может зафиксировать высокий уровень риска в случае значительного расхождения между доходами и расходами. Кроме того, к «высокорисковым» категориям относятся самозанятые и лица, сдающие в аренду недвижимое имущество.

Налоговые проверки также проводятся в случае поступления жалоб либо выявления несоответствий при рассмотрении отчетности налогоплательщиков – третьих лиц.

Агентство вправе проверять:

- бухгалтерскую отчетность и иную документацию компаний;
- личные финансовые документы физических лиц – налогоплательщиков, а также учредителей и руководителей юридических лиц – налогоплательщиков;
- личные и коммерческие документы третьих лиц, связанных с налогоплательщиками (например, родственников, контрагентов, аффилированных компаний).

Кроме того, инспекторы могут опрашивать налогоплательщиков, их представителей и третьих лиц для уточнения содержащейся в декларациях и финансовой документации информации.

Налоговые проверки **носят** выездной характер и осуществляются по месту нахождения налогоплательщика либо лица, ведущего финансовую отчетность или заполнявшего декларацию по его поручению. Для сокращения сроков выездной проверки налоговые инспекторы предварительно запрашивают документацию в электронной форме. В ходе выездной проверки может быть осуществлена выемка документов для последующего анализа в Агентстве.

Длительность налоговой проверки законодательно не ограничена. Продолжительность проверок в ходе пандемии COVID-19 **возросла**: в 2021–2022 финансовом году⁵ средний срок налоговой проверки малого и среднего предприятия составил 348 дней, тогда как в 2015–2016 финансовом году он составлял 171 день.

Ведомство ежегодно определяет приоритеты проверочной деятельности, многие из которых традиционно связаны с совершенствованием профессиональных компетенций инспекторов и снижением административной нагрузки на налогоплательщиков. Кроме того, в Плане Агентства на 2022–2023 финансовый год ([Canada Revenue Agency 2022–23 Departmental Plan](#)) сформулированы такие задачи, как расширение проверок в отношении налогоплательщиков с крупным личным капиталом и в отношении подозреваемых в незаконной деятельности лиц (в соответствии с информацией, поступающей от правоохранительных органов).

Республика Корея

Проведением налоговых проверок в Республике Корея занимается Национальная налоговая служба ([National Tax Service of the Republic of Korea](#), далее – Служба). Основным нормативным правовым актом в налоговой сфере является Рамочный закон о государственном налогообложении ([Framework Act on National Taxes](#)).

Служба **проводит** два типа налоговых проверок: периодические (регулярные) и специальные. Периодические проверки проводятся в нескольких случаях:

- когда налогоплательщик подозревается в несоблюдении налогового законодательства на основании периодического анализа соответствия налоговых деклараций информации, имеющейся в распоряжении налоговых органов, и соблюдения требований составления и предоставления бухгалтерской отчетности;
- если налоговая проверка на предприятии не проводилась в течение последних четырех лет;

5. Финансовый год в Канаде длится с 1 апреля по 31 марта.

- при проведении выборочных налоговых проверок.

Специальная налоговая проверка проводится в следующих случаях:

- когда налогоплательщик не соблюдает налоговое законодательство;
- когда налогоплательщик подозревается в использовании фальшивых документов или совершении фиктивных операций;
- когда налогоплательщик уклоняется от уплаты налогов;
- когда налогоплательщик совершает ошибки или допускает неточности при заполнении налоговой декларации.

Официальное уведомление о планируемой налоговой проверке направляется в адрес предприятия в письменном виде за 15 дней до ее начала. Уведомление должно содержать детальную информацию о проверке, включая облагаемые налогом статьи доходов, период, за который будет проводиться проверка, сроки проведения и причину проведения проверки.

Для получения бухгалтерских книг и иной необходимой для проверки документации инспектор должен заранее направить руководству предприятия письменный запрос. Однако в ходе выездной налоговой проверки документация [может](#)⁶ быть запрошена в устной форме на месте. С согласия налогоплательщика инспектор может изъять финансовую документацию. По письменному требованию налогоплательщика документация может быть возвращена ему в течение 14 дней.

По окончании проверки инспектор передает в проверяемое предприятие итоговое заключение с рекомендациями, результатами перерасчета налогов, которые не были оплачены, а также информацию о способах их оплаты. Налогоплательщик может [обжаловать](#) результаты проверки в региональной налоговой службе. Если региональная служба дважды отказывается разрешить спор в пользу налогоплательщика, он имеет право обратиться в Службу, Налоговый суд (Tax Tribunal of the Republic of Korea) или Управление по аудиту и инспекциям (Board of Audit and Inspection of the Republic of Korea, BOA Республики Корея).

По завершении проверки налогоплательщик при желании может анонимно заполнить анкету удовлетворенности работой инспектора и отправить ее на рассмотрение в Службу.

Финляндия

Налоговая администрация Финляндии ([Finnish Tax Administration](#), далее – Администрация) входит в структуру Министерства финансов ([Ministry of Finance](#)). Ежегодно Администрация [собирает](#) более 50 млрд евро налоговых поступлений.

6. Доступ через VPN.

Администрация поощряет добровольное сотрудничество и исполнение требований налогового законодательства. В данных целях ведомство [предоставляет](#) цифровые услуги, упрощенные налоговые процедуры и образовательные проекты в области налогообложения.

справочно

*Финская консалтинговая компания *Fiscales Ltd* [предлагает](#) следующее определение налоговой проверки: особая форма налогового контроля, при которой налоговые органы обычно проверяют масштабы хозяйственной деятельности, достоверность и правильность бухгалтерского учета налогоплательщика, а также соблюдение налогоплательщиком налоговых норм, своевременности и корректности декларируемых данных.*

Как правило, проверки [проводятся](#) в отношении лиц, которые не в полной мере выполняют требования налогового законодательства. Вместе с тем Администрация может инициировать налоговую проверку выборочно или в связи с выявлением возможных налоговых рисков в определенной сфере коммерческой деятельности. Все местные и иностранные компании, а также физические лица могут стать объектом налоговой проверки.

Проверка начинается с ознакомления налоговых органов с отраслью и сферой деятельности проверяемого налогоплательщика. Налоговые органы проверяют предоставленную налогоплательщиком информацию и налоговые отчисления, после чего инспектор связывается с объектом проверки, чтобы назначить дату выездной налоговой проверки.

справочно

При первоначальном посещении коммерческих организаций налоговый инспектор изучает общую информацию о коммерческой деятельности компании. В дальнейшем налоговый инспектор проверяет, как в компании организованы бухгалтерский учет, расчет заработной платы и финансовое управление. Налогоплательщику всегда предоставляется возможность в письменной форме ответить на появившиеся в ходе проверки вопросы. На заключительном этапе налоговые инспекторы обсуждают свои выводы и объясняют действия и меры, которые, вероятно, будут предприняты.

По завершении проверки налоговые контролеры составляют акт, содержащий факты и выводы по итогам проверки, а также вытекающие из них налоговые и иные возможные последствия. Налогоплательщик может предоставить комментарии к акту, которые принимаются к сведению и могут повлиять на окончательное решение. Тем не менее любые налоговые корректировки и решения по налогообложению принимаются после утверждения итогового отчета о налоговой проверке.

Опыт зарубежных высших органов аудита

Управление Генерального аудитора Канады

В 2018 году Управление Генерального аудитора Канады (Office of the Auditor General of Canada, далее – ВОА Канады) [провело](#) проверку соблюдения Канадским налоговым агентством (далее – Агентство) положений Закона о подоходном налоге и налоге на прибыль 1985 года ([Income Tax Act](#)) в ходе налоговых проверок. Аудиторы также оценили показатели эффективности контрольной деятельности ведомства. Проверка была проведена на основе данных информационных систем Агентства, опросов руководителей и сотрудников его центрального аппарата и региональных отделений. Период охвата аудита – с 1 апреля 2013 года по 31 марта 2018 года.

По результатам аудита сделан вывод о неполном соблюдении Агентством принципа равноправия налогоплательщиков: ВОА Канады выявил значительные различия в сроках проведения проверок в зависимости от места нахождения и категории налогоплательщика.

В частности, установлены неодинаковые сроки для подачи дополнительной документации: физические лица, получающие доходы только на территории Канады, обязаны предоставить данные в срок до 90 дней, тогда как для лиц, ведущих деятельность за рубежом, в особенности иностранных компаний, данный срок может составлять до нескольких лет. ВОА Канады рекомендовал Агентству установить единые для всех налогоплательщиков сроки предоставления документов по запросам проверяющих и предусмотреть основания для их продления, а по истечении данных сроков – истребовать документы в судебном порядке.

Средняя продолжительность проверок в разных регионах Канады также значительно различается. По мнению аудиторов, затягивание налоговых проверок приводит к дополнительным расходам как для налогоплательщиков, так и для государственного бюджета.

Продолжительность налоговых проверок (в зависимости от категории и места нахождения налогоплательщика, в днях)

Тип налогоплательщика	Минимальная продолжительность	Максимальная продолжительность	Различия
Крупные и международные компании	279	425	146
Офшорные компании	323	541	218
Малые и средние компании	213	251	38

Источник: [Проверка ВОА Канады 2018 года](#)

Агентству было предписано проанализировать причины значительных региональных различий в сроках проведения налоговых проверок и разработать план унификации их продолжительности. Ведомство признало целесообразность данных рекомендаций, однако отметило сложности распределения рабочей нагрузки налоговых инспекторов.

Оценка Агентством результативности своей контрольной деятельности признана неэффективной. Аудиторы отметили отсутствие четкой методологии определения целевых показателей проверок. Кроме того, по мнению ВОА Канады, Агентство превышает ожидаемые поступления в бюджет по итогам налоговых проверок, поскольку при расчете принимаются во внимание только подлежащие уплате по итогам перерасчета суммы, в то время как часть платежей не удается взыскать. Управление Генерального аудитора рекомендовало ведомству доработать критерии оценки эффективности в области контроля.

Управление по аудиту и инспекциям Республики Корея

В 2019 году Управление по аудиту и инспекциям Республики Корея (Board of Audit and Inspection of the Republic of Korea, далее – ВОА Республики Корея) [провело](#) проверку обработки налоговых данных и качества работы налоговых инспекторов. Проверка затронула Национальную налоговую службу Республики Корея ([National Tax Service](#), далее – Служба) и 125 ее региональных отделений.

Проверка показала, что в 2016–2018 годах Служба ежегодно обрабатывала налоговые данные около 100 тыс. налогоплательщиков, причем на каждого инспектора приходилось около 170 дел.

ВОА Республики Корея выявил ряд нарушений в работе Службы. Если при сопоставлении поданных налоговых деклараций с данными Службы инспекторы выявляют нарушения или несоответствия, то такие случаи передаются в региональные налоговые отделения для более детального анализа. Однако Служба при сопоставлении данных не всегда учитывает различные налоговые льготы, что приводит к нецелесообразной трате времени и ресурсов региональных налоговых служб.

пример

Служба идентифицировала отсутствие данных о налогооблагаемой базе ряда компаний, освобожденных от налога на прибыль предприятий, как ее занижение. Всего за 2016–2018 годы было выявлено 92 таких случая. ВОА Республики Корея рекомендовал Службе учитывать налоговые льготы для снижения нагрузки на региональные налоговые службы.

Также из-за некорректного заполнения документации по разделу наследуемого имущества четыре региональные налоговые службы недополучили 5,3 млрд корейских вон (4,3 млн долларов США) в виде налогов на наследство. ВОА Республики Корея

рекомендовал Службе принять меры по взиманию недополученных средств с наследников имущества и усовершенствовать порядок наследования, предложив Министерству финансов и экономики пересмотреть ряд статей Декрета о налоге на наследство и налоге на дарение 2016 года ([Enforcement Decree of the Inheritance Tax and Gift Tax Act](#)).

При проверке компаний, которым предоставляются налоговые льготы, возникает ряд трудностей. Если физические лица передают компании активы для дальнейшего использования в коммерческой деятельности, то компания освобождается от налога на прирост капитала. ВОА Республики Кореи выяснил, что Служба допускала ошибки при ведении базы данных таких компаний, из-за чего в итоговом списке компаний, подавших заявление на освобождение от налога на прирост капитала, было на 200 компаний меньше фактического количества заявителей.

Аудиторы отметили, что Служба несвоевременно предоставляла региональным налоговым службам данные о компаниях, которые утратили право на освобождение от налога на прирост капитала (например, в связи с закрытием предприятия или отчуждением переданных активов). Это приводило к тому, что инспекторам приходилось тратить дополнительное время на проверку документации компании. Проверка показала, что из-за отсутствия у региональных налоговых служб необходимых данных за период проверки компании недоплатили 1,97 млрд корейских вон (1,6 млн долларов США) налога на прибыль предприятий и 2,7 млрд корейских вон (2,2 млн долларов США) налога на прирост капитала.

Еще одной проблемой, обозначенной ВОА по итогам аудита, является некорректная обработка инспекторами налоговых данных, вводимых вручную. Из-за ошибок и невнимательности инспекторов было недополучено 587,41 млн корейских вон (476 тыс. долларов США) налогов. ВОА Республики Корея рекомендовал применить дисциплинарные меры к инспекторам, допустившим ошибки.

Национальное управление по аудиту Финляндии

Национальное управление по аудиту Финляндской Республики (далее – ВОА Финляндии) [проверило](#) деятельность Налоговой администрации Финляндии ([Finnish Tax Administration](#)) и Министерства финансов ([Ministry of Finance](#)) по организации процедур налогообложения самостоятельно исчисляемых налогов.

справочно

Самостоятельно исчисляемые налоги (self-assessed taxes) – налоговые обязательства, которые [рассчитываются](#) и уплачиваются налогоплательщиками самостоятельно. К таким налогам относят, к примеру, налог на добавленную стоимость и акцизные сборы.

В 2022 году на самостоятельно исчисляемые налоги пришлось около 65 % (29 млрд евро) налоговых поступлений Финляндии.

При взимании самостоятельно исчисляемых налогов Налоговая администрация отвечает за процедуру налогообложения, а Министерство финансов – за общее руководство реализацией данного механизма. Закон о порядке самостоятельного исчисления налогов [вступил](#) в силу 1 января 2017 года в рамках реформы, целями которой было повышение эффективности налоговой системы, упрощение налоговых операций и увеличение степени самостоятельности налогоплательщиков.

Аудиторы заключили, что процедуры налогообложения в целом соответствуют поставленным ведомствами целям, а применение данной практики позволило сократить рабочее время, затрачиваемое на налоговый контроль. Тем не менее были выявлены некоторые недостатки, в частности низкая эффективность административных процедур и различия в методах контроля за корректностью налоговых платежей со стороны Налоговой администрации и Министерства финансов.

ВОА Финляндии рекомендовал Налоговой администрации Финляндии обновить методологию контроля за самостоятельно исчисляемыми налоговыми поступлениями для повышения эффективности налогообложения. Министерству финансов рекомендовано провести комплексную оценку контрольных процедур и выявить возможности для их оптимизации.

Исследования
по теме

Модель общего равновесия с налоговым аудитом и эндогенным выбором между рынком труда и samozанятостью

Многие государства сталкиваются с проблемой низкой собираемости налогов. Особенно остро она стоит в развивающихся странах, в которых еще не сложилось эффективной системы контроля и необходимой институциональной среды.

Авторы работы предложили математическую модель, которая учитывает действия компаний и государства (в лице налоговой службы, аудитора) и позволяет рассчитать оптимальный уровень налогов, размер штрафа, частоту проверок и размер финансирования налоговых органов. У компаний есть выбор: сообщать налоговой инспекции реальный размер прибыли и платить налоги полностью либо занижить показатели и заплатить меньшую сумму. Оптимальная стратегия зависит от размера штрафа и вероятности попасть под проверку: чем они выше, тем сильнее рискует компания, уклоняясь от налогов.

[Подробнее](#)

Налоговые проверки в системе налогового контроля: правовой и организационный аспекты

Налоговая проверка является основным инструментом контрольной деятельности налоговых органов, позволяющим наиболее полно и основательно проверить правильность уплаты налогов (сборов) и исполнение налогоплательщиком других обязанностей, возложенных на него законодательством о налогах и сборах. Остальные формы налогового контроля зачастую используются в качестве вспомогательных мероприятий выявления налоговых нарушений или в целях сбора доказательств по выводам, которые содержатся в акте проверки.

От эффективности правовых норм о налоговых проверках в значительной степени зависят обеспечение законности и правопорядка в сфере контроля над взиманием налогов и сборов, предотвращение налоговых правонарушений. При этом в налоговом законодательстве не урегулированы многие процедурные, оперативно-процессуальные, организационно-правовые аспекты проведения налоговых проверок.

[Подробнее](#)

Аудит, эффективность аудита и соблюдение налогового законодательства после аудита

Налоговые проверки являются важным инструментом соблюдения требований, и увеличение количества проверок оказывает прямое и косвенное влияние на поведение налогоплательщиков. Налоговые проверки имеют также косвенные последствия, сдерживая будущее несоблюдение требований как налогоплательщиками, прошедшими проверку (конкретное сдерживание), так и не прошедшими ее (общее сдерживание).

Авторы данной работы приходят к выводам, что налоговые проверки по-разному влияют на соблюдение налоговых требований после проверки. Эффективность аудита и предшествующее отчетное поведение определяют поведенческие реакции. При этом относительно послушные налогоплательщики проявляют самую сильную поведенческую реакцию на проверки.

[Подробнее](#)

Разработка модели повышения качества налоговых проверок

В основе данного исследования лежит попытка разработать модель повышения качества налогового аудита. По мнению авторов, структурные вопросы, такие как соблюдение принципа независимости аудиторов, внимание к регулированию их профессионального поведения, должны быть включены в повестку дня налоговой организации, поскольку способствуют повышению качества налоговых проверок.

Структура налогового законодательства, поправки к нему с использованием последних директив и осведомленность об изменениях в налоговом законодательстве являются наиболее важными положениями, которые должны благотворно воздействовать на его совершенствование. Кроме того, следует уделять больше внимания выявлению профессионалов, а также их карьерному продвижению: благополучие и мотивация аудиторов повышает их ответственность в процессе работы.

[Подробнее](#)

Публикации в СМИ

В бюджете России обнаружилась аномалия

Министерство финансов России отчиталось по налоговым доходам. По итогам января они неожиданно обвалились до 400 млрд рублей против 2 трлн рублей годом ранее. В ведомстве ситуацию объясняют «техническими причинами», связанными с изменениями уплаты налогов. Часть экспертов подтверждают, что текущая ситуация – кассовый разрыв. Основная причина – временно неучтенные доходы. Но в условиях санкций и бюджетных проблем эксперименты с налоговым администрированием начинать было не слишком разумно, считают эксперты. В то же время в январе почти в два раза снизились и нефтегазовые доходы. По данным единого портала бюджетной системы, доходы на 2 февраля составили 414 млрд рублей, расходы – 3,3 трлн рублей. Для сравнения: по предварительным данным января прошлого года, доходы составляли 2 трлн рублей, расходы – 1,9 трлн рублей. В ведомстве Антона Силуанова низкие доходы объясняют уплатой налогов в рамках единого налогового платежа и возмещением НДС.

05.02.2023 | Независимая газета

[Полная версия публикации](#)

ФНС проверяет меньше, но собирает больше

Федеральная налоговая служба России продолжает держать курс на снижение числа налоговых проверок. Однако это не помешало службе резко увеличить объем доначислений: за 2022 год этот показатель увеличился почти вдвое по сравнению с 2021-м. Суммарно за девять месяцев 2022 года ФНС России обязала компании, индивидуальных предпринимателей и физические лица дополнительно выплатить в бюджет 597,8 млрд рублей (из них 396,3 млрд составили недоплаченные налоги, а 201,5 млрд пришлось на штрафные санкции и пени). Такие расчеты сделали в аудиторско-консалтинговой сети FinExpertiza на основании данных ФНС России. Самым крупным налогоплательщиком за девять месяцев 2022 года было доначислено 67,7 млрд рублей, что на 35,8 %, или на 17,8 млрд рублей, превышает прошлогодний показатель. Больше всего обязали доплатить предприятия в сферах добычи полезных ископаемых (за исключением нефти и газа), а также металлургии и химического производства (19,7 млрд рублей), за ними следуют транснациональные компании (16,2 млрд рублей), предприятия торговли, производители продуктов питания и сельхозпроизводители (9,2 млрд рублей), нефтегазовый сектор (8 млрд рублей), энергетические компании, предприятия ЖКХ и транспортная отрасль (7,7 млрд рублей).

30.01.2023 | Эксперт

[Полная версия публикации](#)

Свод капитальных вложений

ФНС предлагает в 2024 году запустить в опытную эксплуатацию вторую очередь государственной информационной системы (ГИС) «Капиталовложения». Она необходима для работы ключевого механизма повышения инвестактивности – соглашений о защите и поощрении капиталовложений (СЗПК) – за счет возможностей инвесторам стабилизировать условия ведения предпринимательской деятельности и компенсировать часть затрат на реализацию проекта. Первая очередь ГИС «Капиталовложения» запущена в июне 2022 года с минимальным функционалом – собственно возможностью государству и инвесторам заключать СЗПК в электронном виде. Напомним, что отсутствие платформы долгое время тормозило заключение соглашений, которые должны были стать основой инвестиционного бума, но механизм проработал лишь с декабря 2020 года по апрель 2021-го – за это время удалось заключить 36 соглашений.

27.01.2023 | Коммерсантъ

[Полная версия публикации](#)

Счетная палата рассказала об эффективности налоговых расходов

В Счетной палате полагают, что необходимо усилить контроль за качеством проведения оценки эффективности налоговых расходов. Налоговые расходы (выпадающие доходы от предоставления льгот и преференций) в среднем составляют около 30 % объема как расходов, так и доходов федерального бюджета. *«За последние годы Минфин провел большую работу по внедрению концепции налоговых расходов в бюджетный процесс. Нормативно-правовая база в этой сфере в целом сформирована. Вместе с тем сохраняется значительная доля налоговых расходов (67 %), по которым не утверждены методики оценки, что не позволяет сформировать полные и достоверные выводы об их эффективности»,* – сообщил аудитор Андрей Батуркин. Доля налоговых расходов, по которым кураторы представили результаты оценки эффективности за 2020 год, составила 31,4 % от их общего количества, включенного в проект перечня налоговых расходов на 2022–2024 годы. Кураторами были сделаны выводы об эффективности всех налоговых расходов, в отношении которых проведена оценка, в том числе с отрицательным совокупным бюджетным эффектом.

26.01.2023 | Российская газета

[Полная версия публикации](#)

ФНС хочет сэкономить на почтовых расходах

Сегодня налоговики регулярно направляют уведомления миллионам россиян, имеющим личные кабинеты на сайте ФНС России. Однако, помимо электронных писем в личку, отправления о начисленных налогах дублируются еще и по почте на бумажных носителях. На это ежегодно тратятся миллиарды рублей.

В Правительстве предлагают сэкономить государственную копейку на заказных письмах, расширив вместе с тем каналы связи с налогоплательщиками через портал госуслуг, где зарегистрировано 86 миллионов россиян, – это в два раза больше, чем на сайте ФНС. Кроме того, кабмин предлагает на 12 лет освободить организации от НДС при добыче многокомпонентных руд, содержащих медь, никель и металлы платиновой группы. Такие законопроекты Госдума приняла в первом чтении 18 января.

18.01.2023 | Парламентская газета

[Полная версия публикации](#)

Налоговую систему России обвинили в воспроизводстве неравенства

В российской экономике вышли на первый план несколько дилемм: увеличить налоговую нагрузку, чтобы пополнить дефицитный бюджет, или снизить ее, чтобы простимулировать рост; переложить основное фискальное бремя на бизнес или на население. Как показало исследование Института народнохозяйственного прогнозирования (ИНП) РАН, выстроенная в Российской Федерации система налогообложения – прежде всего косвенного, касающегося потребления – воспроизводит в стране неравенство. И чтобы улучшить положение наименее обеспеченных слоев населения, эксперты призывают провести реформу – в частности, снизить налог на добавленную стоимость или освободить от него. Но и этого недостаточно: в качестве временной антикризисной меры в ИНП РАН рассматривают также «общее снижение налоговой нагрузки».

17.01.2023 | Независимая газета

[Полная версия публикации](#)

Самозанятые попали в камеральный переплет

Для повышения эффективности камеральных проверок Федеральная налоговая служба направила в территориальные органы письмо, в котором перечислила основные признаки, указывающие на использование компаниями незаконной схемы оптимизации налоговой нагрузки с использованием самозанятых (плательщиков налога на профессиональный доход, НПД). В 2022 году число самозанятых в России превысило 4 млн человек. На фоне ужесточения западных санкций с конца февраля их прирост не сократился, утверждают в ФНС. «Ежедневно в марте более 8,4 тыс. человек вставали на учет в качестве налогоплательщиков налога на профессиональный доход. Это на 12 % больше, чем в феврале», – отмечают в службе. Прирост их суммарного дохода в марте 2022 года, по данным ФНС, по сравнению с февралем составил 12 %.

20.04.2022 | РБК

[Полная версия публикации](#)

Путин запретил следователям самостоятельно возбуждать дела по налогам

Следователи смогут возбуждать уголовные дела по налоговым преступлениям только после завершения налоговых проверок. Соответствующий закон подписал Президент Владимир Путин. Документ опубликован на портале правовой информации.

09.03.2022 | РБК

[Полная версия публикации](#)

НДС переливается в инвестиции

Для поддержки экономики на фоне западных санкций Правительство рассматривает меры налогового стимулирования российских компаний. Одно из основных предложений в этой сфере – «расширение оснований для предоставления инвестиционных налоговых кредитов и упрощение порядка их получения». Фактически предприятие, которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, в течение определенного срока уменьшает платежи по налогу, а потом поэтапно выплачивает сумму кредита и проценты по нему.

09.03.2022 | РБК

[Полная версия публикации](#)

ФНС может получить право блокировать имущество юрлиц до выездной проверки

Правительство России внесло в Госдуму законопроект, устанавливающий порядок наложения предварительных обеспечительных мер на имущество юридического лица или индивидуального предпринимателя. По нему Федеральная налоговая служба сможет блокировать имущество должников после составления акта камеральной проверки или вынесения решения о выездной проверке. Мера касается налогоплательщиков, которые заплатили в бюджет до 2 млрд рублей за три года.

27.12.2021 | Коммерсантъ

[Полная версия публикации](#)

Счетная палата выявила недостатки в управлении налоговыми расходами по вывозным пошлинам

Счетная палата в ходе анализа налоговых расходов Российской Федерации в части вывозных таможенных пошлин и сборов выявила ряд недостатков. По данным ведомства, не были установлены критерии отнесения льгот по уплате вывозных таможенных пошлин к налоговым расходам, а также не были утверждены методики оценки эффективности налоговых расходов. *«В 2019 году были изданы нормативные правовые акты, которые сформировали систему управления налоговыми расходами. Вместе с этим критерии отнесения льгот по уплате таможенных пошлин и сборов к налоговым расходам не установлены, что приводит к вероятности неполноты перечня налоговых расходов Российской Федерации»*, – говорится в отчете Счетной палаты.

16.12.2021 | ТАСС

[Полная версия публикации](#)

Бюллетень – это официальное ежемесячное издание Счетной палаты Российской Федерации. В нем публикуются отчеты о завершённых проверках, экспертные заключения ведомства, методические и аналитические материалы.

В издании представлены официальные позиции и мнения членов Коллегии и сотрудников аппарата Счетной палаты по вопросам государственного финансового контроля, бюджетной и налоговой политики, другим финансово-экономическим вопросам.

Издание основано в 1997 году, зарегистрировано в Комитете РФ по печати за 017653 от 28 мая 1998 года и в Министерстве по делам печати, телерадиовещания и средств массовых коммуникаций РФ – Эл 77-4479 от 23 апреля 2001 года. ISSN 27127907.

Комментарии представителей органов власти и объектов контроля, а также мнения привлеченных экспертов не являются официальной позицией Счетной палаты Российской Федерации.

для справки

