



2023

# 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



## Андрей Батуркин

аудитор Счетной палаты  
Российской Федерации

# 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 налогоплательщиков<sup>1</sup>, 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.

---

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.

## 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.

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 ВМП, удельный вес безрезультативных проверок в исследуемом периоде увеличился с 4,8 % в 2019 году до 5,4 % в 2021 году. Средняя продолжительность ВМП 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 ВМП;
- 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 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



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 необоснованным<sup>2</sup>. 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.

- 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 сообщества<sup>3</sup>, 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 проверок<sup>4</sup> 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 России<sup>5</sup>, 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 № 307дсп<sup>6</sup> с описанием процедуры отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок. Ранее действовал приказ № 41дсп<sup>7</sup>.

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 России<sup>8</sup>, 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 работы<sup>9</sup>: 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 ФРПВ<sup>10</sup>, 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 группу<sup>11</sup>, – до 5 млн рублей), а также ИП и физических лиц, не являющихся ИП, в исключительных случаях<sup>12</sup>.

С 2022 года в целях повышения эффективности выездных налоговых проверок и сокращения сроков их проведения ФНС России установлено<sup>13</sup>, 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)<sup>14</sup>.

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 округах<sup>15</sup>.

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 года<sup>16</sup> введена в промышленную эксплуатацию прикладная подсистема «ППА-Отбор» АИС «Налог-3» (далее – ПП «ППА-Отбор», система «ППА-Отбор»). Она реализует автоматизацию формирования риск-рейтинга налогоплательщиков<sup>17</sup> для проведения ППА на основании сформированных риск-баллов, присвоенных установленным «разрывным»<sup>18</sup> и «маркерным»<sup>19</sup> 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 разработало<sup>20</sup> 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»<sup>21</sup>.

- 
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](http://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 акцентировала<sup>22</sup> 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, регламентировалась<sup>23</sup>.

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 КН<sup>24</sup>. 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»<sup>25</sup> (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 критериев<sup>26</sup> 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 предпринимателей<sup>27</sup>, 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, заверенным 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 России<sup>28</sup> 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»<sup>29</sup>.

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 средствами<sup>30</sup> 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 правонарушений<sup>31</sup>.

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 компанией<sup>32</sup>; 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)<sup>33</sup> на сайте технической поддержки АО «ГНИВЦ»<sup>34</sup>, 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 года<sup>35</sup>. 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 риска<sup>36</sup> 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 России<sup>37</sup>. 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 риска<sup>38</sup>. 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 годы<sup>39</sup>) – объектах ВМП в сопоставлении со схожими компаниями, в отношении которых ВМП в исследуемом периоде не проводились<sup>40</sup>. 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 ВМП, 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.

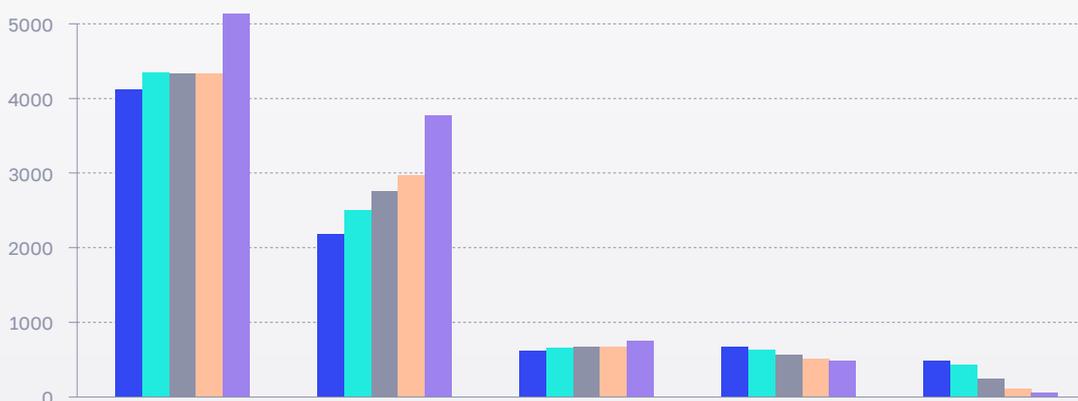
Рисунок 5

## Суммарная выручка компаний

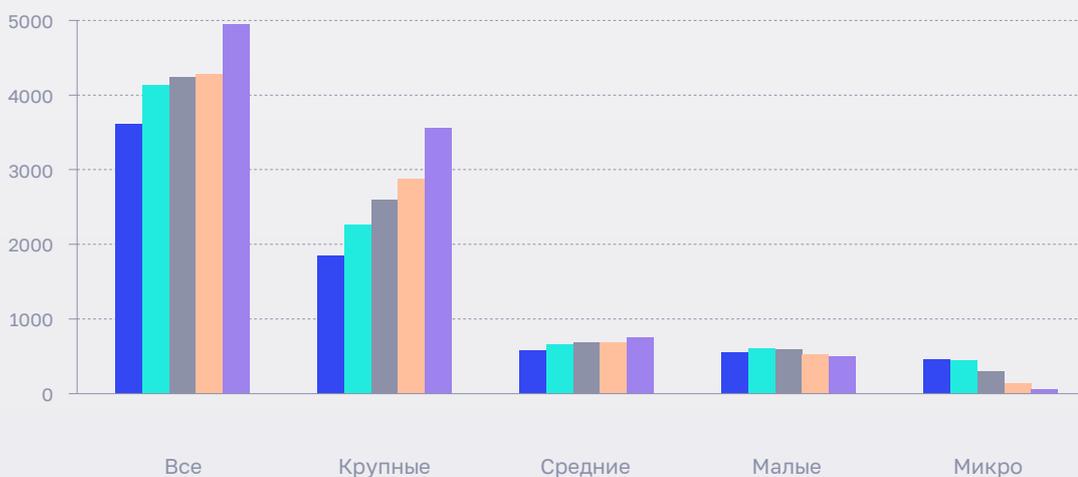
● 2017 г. ● 2018 г. ● 2019 г. ● 2020 г. ● 2021 г.

млрд руб.

Компании проверялись



Компании не проверялись



Сроки и порядок проведения ВМП установлены главой 14 Налогового кодекса.

Для использования в работе ТНО ФНС России выпустила Рекомендации по проведению ВМП<sup>41</sup>, 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<sup>42, 43</sup>.

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 сборах<sup>44</sup>.

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)<sup>45</sup>.

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 проверки<sup>46</sup>.

Согласно статистической налоговой отчетности ФНС России<sup>47</sup>, 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, завершаемых в течение 6–12 месяцев (от даты назначения до даты справки), по организациям составила 71 %, по индивидуальным предпринимателям – 28,6 %<sup>48</sup>.

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)<sup>49</sup> 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 отмечено<sup>50</sup>, 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.
<b>Завершено ВМП, в том числе:</b>	<b>9 364</b>	<b>6 160</b>	<b>8 121</b>
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.
<b>Завершено ВВП организаций, в том числе:</b>	<b>8 275</b>	<b>5 487</b>	<b>7 244</b>
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
<b>Итого</b>	<b>5,0</b>	<b>2,5</b>	<b>49,2</b>

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
<b>Итого</b>	<b>144,8</b>	<b>49,4</b>	<b>0,7</b>	<b>5,1</b>

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
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

Показатель	2019 г.	2020 г.	2021 г.	1 полугодие 2022 г.
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 России<sup>51</sup>, доначисленная сумма налогов, сборов, пеней, штрафов и страховых взносов, подлежащая взысканию в соответствии с решениями о привлечении (отказе в привлечении) к ответственности за совершение

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

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- тивность, %	сумма, млрд руб.	эффе- тивность, %
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 ВМП<sup>52</sup> в связи с поздним

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.

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 суды<sup>53</sup>, ссылаясь на положения закона о банкротстве<sup>54</sup> в совокупности с нормами постановления Правительства Российской Федерации о введении моратория на возбуждение дел о банкротстве<sup>55</sup>, 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 задолженности<sup>56</sup>.

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).

- 
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 введена<sup>57</sup> 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 лицом<sup>58</sup>.

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 налогоплательщики<sup>59</sup> 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 письма<sup>60</sup>, 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.

