

3. ЦИФРОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

3.1 Цифровая среда и личный кабинет налогоплательщика

ФНС России постоянно расширяет спектр услуг в электронной форме, ориентируясь при этом на потребности налогоплательщиков, что наглядно демонстрирует эволюция интернет-сервиса «Личный кабинет: узнай свою задолженность». По мере формирования запросов со стороны налогоплательщиков он преобразился в «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц».

Принимаемые решения в автоматизированном режиме позволяют исключить многие ошибки и сократить временные рамки на получение результата. Например, обращение налогоплательщика в налоговый орган через Личный кабинет максимально просто в обработке, а потому и ответы формируются быстрее. Все запросы, которые граждане направляют с помощью этого сервиса в ФНС России, обладают официальным статусом.

Сайт ФНС России адаптирован для пользователей мобильных устройств, упростилась его структура, теперь необходимую информацию можно найти в три клика.

В рамках сервисов «Личный кабинет» налогоплательщики могут производить on-line оплату своей задолженности и текущих платежей. Сервис on-line оплаты доступен для клиентов банков, с которыми у ФНС России заключены соответствующие соглашения.



Личный кабинет для физических лиц.

Огромным прогрессом процессов цифровизации является то, что с 01.10.2012 г. «Личный кабинет для физических лиц» внедрен в эксплуатацию по всей России. Сервис позволяет налогоплательщику получать актуальную информацию о суммах начисленных и уплаченных налоговых платежей, об объектах движимого и недвижимого имущества, контролировать состояние расчетов с бюджетом, получать и распечатывать налоговые уведомления и платежные документы на уплату исчисленных налогов, а также самостоятельно рассчитать сумму налога. Если же пользо-

ватель не согласен с итоговой суммой, можно обратиться по интересующему вопросу напрямую в инспекцию, в три клика выбрав из списка примеров подходящую ситуацию и сформировав запрос. Ответ на него отобразится также в Личном кабинете.

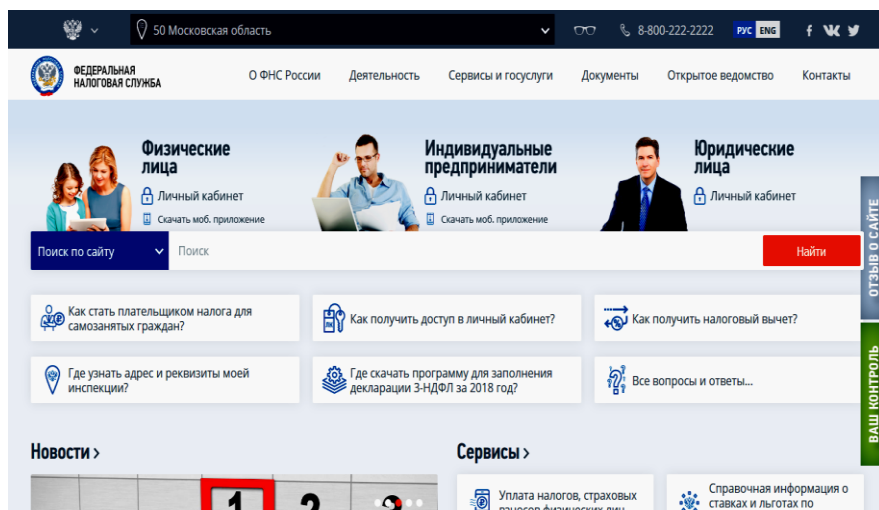


Рисунок 8 – Главная страница сайта ФНС России

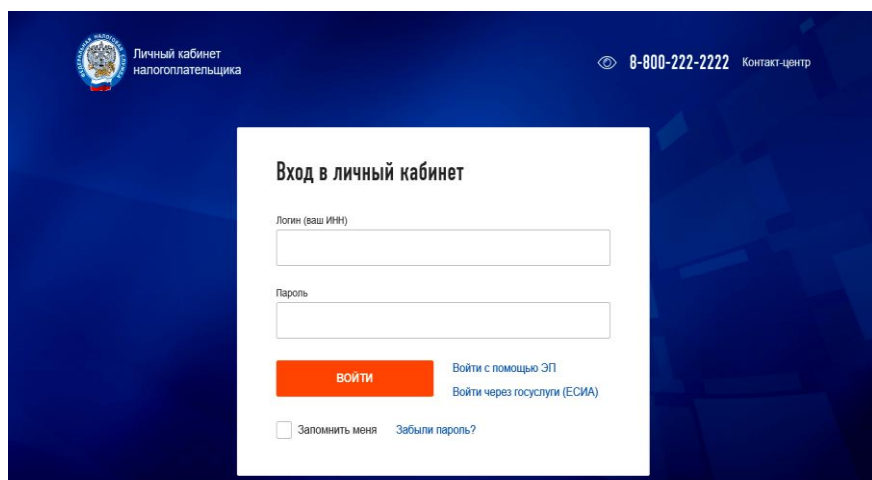


Рисунок 9 – Вход в Личный кабинет ФЛ

Мобильное приложение «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц» можно скачать в Google Play и App Store. Для входа в мобильное приложение применяется технология идентификации пользователей по отпечатку пальца или сканированию лица, т.е. для разблокировки приложения достаточно приложить палец к сканеру или навести камеру смартфона на лицо. Технология доступна для устройств на платформе iOS и Android. Сразу же на стартовой странице отображается общая сумма налога, а также дата его уплаты.

Через Личный кабинет налогоплательщик может оплатить налог, задолженность по налогам, пени, налоговые санкции, страховые взносы (см. рис. 10).

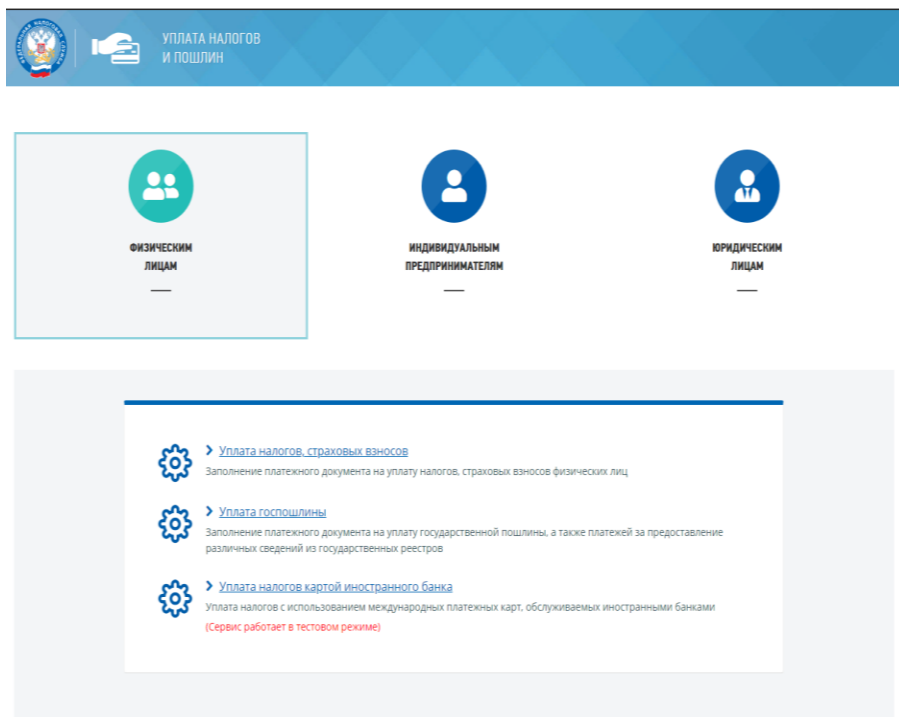


Рисунок 10 – Уплата налогов, страховых взносов ФЛ через Личный кабинет



Цифровизация налога на доходы физических лиц (НДФЛ).

Обязанность по предоставлению налоговых деклараций физическими лицами установлена специальными главами части второй НК РФ.

Так, согласно положениям гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ налоговые декларации по месту своего жительства представляют физические лица по суммам доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности (индивидуальные предприниматели) и главы крестьянских (фермерских) хозяйств, а также нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, по форме 4-НДФЛ, утвержденной приказом ФНС России от 09.01.2019 г. № ММВ-7-11/3@³⁷.

Кроме того, по форме № 3-НДФЛ, утвержденной приказом ФНС России от 03.10.2018 г. № ММВ-7-11/569@ «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц (форма 3-НДФЛ), порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц в электронной форме» (зарегистрировано в Минюсте России 16.10.2018г. № 52438),³⁸ физические лица должны представить налоговую декларацию:

– по доходам, полученным от продажи имущества (например, квартиры, находившейся в собственности менее минимального срока владения), от реализации имущественных прав (переуступка права требования)³⁹;

– при получении в дар недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев от физических лиц, не являющихся близкими родственниками;

³⁷ За 2017 г. 45 209 чел. подали налоговую декларацию по форме № 4-НДФЛ (источник: форма № 5-ДДК, <https://www.nalog.ru/>).

³⁸ За 2017 г. 7 436 027 чел. подали налоговую декларацию по форме № 3-НДФЛ (источник: форма № 5-ДДК, <https://www.nalog.ru/>).

³⁹ За 2017 г. 165 222 чел. продекларировали доход от продажи недвижимости по договорной цене и 46 195 чел. – по кадастровой стоимости (источник: форма № 5-ДДК, <https://www.nalog.ru/>).

– при получении вознаграждения от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров и договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам имущественного найма или договорам аренды любого имущества;

– при получении выигрыша от операторов лотерей, распространителей, организаторов азартных игр, проводимых в букмекерской конторе и тотализаторе – в сумме до 15000 руб., а также от организаторов азартных игр, не относящихся к букмекерским конторам и тотализаторам;

– при получении дохода от источников, находящихся за пределами Российской Федерации.

Кроме того, на получение налогового вычета физические лица должны заполнить налоговую декларацию.

С 2019 г. утверждена **новая декларация 3-НДФЛ**⁴⁰, по сравнению с предыдущей версией в этой декларации количество показателей уменьшено вдвое, а количество листов сокращено с 20 до 13.

Первые 3 листа декларации (титульный лист и раздел 2) заполняются всеми налогоплательщиками обязательно, остальные – при необходимости: 8 приложений и 2 расчета к ним. Например, для получения имущественного вычета на приобретение жилья налогоплательщик заполняет всего 5 листов, в т.ч. титульный лист.

Изменения коснулись порядка заполнения налоговой декларации по операциям с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами и по операциям в рамках инвестиционного товарищества. В указанных случаях теперь расходы и налоговые вычеты указываются в одном расчете, а также добавлен новый налоговый вычет – инвестиционный, который предусмотрен п.п. 3 п. 1 ст. 219.1 НК РФ.

Налоговую декларацию разрешается заполнять ручным способом на бланке, который можно бесплатно получить в налоговой инспекции, или скачать с сайта ФНС России. При ручном способе заполнения не исключены ошибки, например, неуказание в соот-

⁴⁰ Приказ ФНС России от 03.10.2018 г. № ММВ-7-11/569@

ветствующих полях фамилии, имени и отчества физического лица может явиться основанием для отказа в ее приеме. Составление этой декларации в электронном виде имеет ряд **преимуществ**.

Во-первых, программа размещена на сайте ФНС России и ее очень просто подключить, т.е. скачать на свой персональный компьютер. Во-вторых, не надо задумываться, как правильно указывать отдельные сведения и как правильно и грамотно эти сведения написать, сама программа предусматривает несколько вариантов, надо только внимательно ответить на вопросы. Для чего это необходимо? Например, налогоплательщик заполняет налоговую декларацию на получение налогового вычета по обучению своего ребенка (личного кабинета нет, договор за оплату обучения заключен с одним из родителей студента). В данном случае важно не перепутать сведения об ИНН (должен быть указан ИНН родителя, а не студента), а также код инспекции, в которую представляется налоговая декларация (указывается код налогового органа, в котором родитель состоит на налоговом учете и в который он должен направить налоговую декларацию).

Налогоплательщик может отправить декларацию по почте или представить лично, сдав ее в экспедицию, при этом он обязан предъявить документы, удостоверяющие его личность; при отказе – налоговый орган может не принять налоговую декларацию. Причиной отказа может также послужить отсутствие в декларации подписи налогоплательщика; если налоговая декларация представлена в налоговый орган, в компетенцию которого не входит ее принятие (например, подача декларации в налоговую инспекцию не по месту постановки на учет налогоплательщика); если представлена декларация не по установленной форме.


Если налоговая декларация представлена не через Личный кабинет в электронном виде, а на бумажном носителе, то время на ее проверку и принятие решения по ней будет значительно дольше. При обнаружении несоответствия сведений (например, в данном случае – неправильно указан ИНН), налоговый инспектор направит уведомление о представлении объяснений по данному факту (время доставки почтой документов: от налогового органа до налогоплательщика и обратно от налогоплательщика до налогового орга-

на – значительно дольше, чем при электронном обмене через Личный кабинет).

Через электронный сервис «Программа» предоставлена возможность установки программы «Декларация», позволяющей автоматически формировать налоговые декларации по формам 3-НДФЛ и 4-НДФЛ за 2015-2019 г.г. Размещена подробная аннотация, инструкция по установке программы, а также программа установки.

Программа «Декларация» в процессе заполнения данных автоматически проверяет их корректность, что уменьшает вероятность появления ошибки. При незаполнении каких-либо обязательных реквизитов (например, не указан ИНН, адрес и т.п.) дальнейший переход к автоматическому заполнению не произойдет, и программа укажет на это.

Налоговая декларация может быть сформирована в режиме онлайн с помощью сервиса «Личный кабинет для ФЛ» и отправлена по телекоммуникационным каналам связи (ТКС) через оператора электронного документооборота (оператора ЭДО) с использованием электронной подписи налогоплательщика (ЭЦП).

 **Личный кабинет индивидуального предпринимателя.** Для электронного взаимодействия с налоговыми органами ИП предоставлен ресурс «Личный кабинет ИП». По каждому виду специального режима дается подробная основная законодательная информация, а также дополнительная информация: «Письма ФНС России, направленные в адрес территориальных налоговых органов»; «Часто задаваемые вопросы»; «Сравнение общего и специального налогового режима»; формы налоговых деклараций, порядок их заполнения и контрольные соотношения проверки этих деклараций; особенности регионального законодательства.

Также каждый ИП имеет возможность проверить своих контрагентов через ИР «Реестр и проверка контрагентов», в новостной ленте сайта ФНС узнать о перспективах налоговых изменений и главных событиях не только ФНС России, но и других министерств и ведомств.

Налоговые обязательства, страховые взносы

- ✓ Узнать о своей задолженности, переплате или предстоящем платеже стало проще
- ✓ Уточнить невыясненные платежи, отправив заявление в налоговый орган в режиме онлайн

Вход в Личный кабинет

Логин (ИНН): Запомнить

Пароль:

Получить пароль ▾

Войти с ключом электронной подписи

Войти с помощью JaCarta

Войти с помощью Рутокен ЭЦП 2.0

СОЗДАЙ СВОЙ БИЗНЕС

ПЕРВЫЕ ШАГИ, ИЛИ КАК НЕ ЗАБЛУДИТЬСЯ В ЛАБИРИНТАХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

ПОРТАЛ БИЗНЕС-НАВИГАТОР МСП

- Бесплатный ресурс Корпорации МСП для предпринимателей
- Поможет выбрать бизнес, рассчитать бизнес-план, найти помещение в аренду или в собственность, подобрать поставщиков, узнать о мерах поддержки, организовать продвижение своей компании в сети «Интернет»

Рисунок 11 – Вход в Личный кабинет ИП

Малое и среднее предпринимательство является ключевым драйвером развития современной экономики, в центре которой находятся стартапы и динамично развивающиеся малые технологические компании. Определенными препятствиями на пути становления в России среды, комфортной для развития малого и среднего бизнеса, являются:

- отсутствие положительного образа предпринимателя;
- низкая активность вовлечения людей в предпринимательскую деятельность⁴¹.

В российском законодательстве индивидуальный предприниматель определяется как физическое лицо, решившее вести от себя

⁴¹Для сведения. В реестре субъектов малого и среднего предпринимательства зарегистрировано порядка 5,9 млн микро-, малых и средних компаний, из которых 5,6 млн - микро-компании, 253 тыс. - малые предприятия и 18,9 тыс. - представители среднего бизнеса.

лично предпринимательскую деятельность, осуществляемую на свой страх и риск, без образования юридического лица, направленную на систематическое получение прибыли, прошедшее процедуру государственной регистрации и получивший свидетельство индивидуального предпринимателя. В случае если лицо, не зарегистрировалось как индивидуальный предприниматель и ведет предпринимательскую деятельность, оно не вправе ссылаться на то, что не является индивидуальным предпринимателем при возникновении споров с налоговыми органами.

Необходимость обратить внимание на то, что некоторые предприниматели, порой, так увлечены своей предпринимательской деятельностью, построением бизнеса, что забывают заплатить налоги. Или в силу недостаточного профессионализма строят так свою деятельность, что не остается денег на уплату налогов. А иногда умышленно не регистрируют предпринимательскую деятельность, скрывая доходы и, соответственно, не уплачивают налоги. К сожалению, часто не хватает знания законодательства и компетенций, чтобы осознать всю ответственность за неуплату налогов.

Такой способ ведения бизнеса, прежде всего, может привести к административной или уголовной ответственности. Он также накладывает множество ограничений не только на саму предпринимательскую деятельность, но и на другие сферы функционирования, например, получение кредита в кредитных организациях, потеря репутации бизнеса и клиентов и т.п.



На сегодняшний день в нашей стране для индивидуальных предпринимателей действует две альтернативные системы налогообложения: общая и упрощенная (УСН, ЕСХН, ЕНВД и ПСН).

В плане информационной поддержки субъектов малого предпринимательства – индивидуальных предпринимателей – на сайте ФНС России размещены следующие ресурсы, в т.ч., «Создай свой бизнес», который является путеводителем на пути к собственному делу. На этом ресурсе пошагово освещаются все вопросы, связанные с исчислением налогов и сборов, а также вопросы налогового администрирования (регистрация в ЕГРИП, получение ИНН, налоговые проверки, применение ККТ, прекращение деятельности и т.д.).

На современном этапе развития экономики в условиях санкций западных стран налогоплательщиков интересуют направления налоговой политики государства на ближайшие годы. Так, в октябре 2018 г. приняты Основные направления налоговой, бюджетной и таможенно-тарифной политики на 2019 г. и плановые периоды 2020–2021 гг., в соответствии с которыми государство планирует и дальше поддерживать малое, среднее предпринимательство и индивидуальные предпринимательские инициативы.



Решение задач, на достижение которых направлен **Национальный проект**, который предусматривает увеличение численности занятых в сфере малого и среднего предпринимательства (МСП), включая индивидуальных предпринимателей (до 25 млн человек), будет осуществляться путем реализации следующих **мероприятий**:

- улучшение условий ведения предпринимательской деятельности, включая упрощение налоговой отчетности для предпринимателей, применяющих контрольно-кассовую технику;
- создание цифровой платформы, ориентированной на поддержку производственной и сбытовой деятельности субъектов МСП;
- совершенствование системы закупок, осуществляемых крупнейшими заказчиками у субъектов МСП;
- упрощение доступа к льготному финансированию;
- создание системы акселерации субъектов малого и среднего предпринимательства;
- модернизация системы поддержки экспортеров, являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства;
- создание системы поддержки фермеров и развитие сельской кооперации;
- обеспечение благоприятных условий осуществления деятельности самозанятыми гражданами посредством создания нового режима налогообложения.

Кроме того, снижение размера государственной пошлины «до нуля» при подаче заявления о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в форме электронного документа («старт за ноль») в целях сокращения за-

трат организаций и физических лиц, связанных с открытием бизнеса, а также стимулирования использования электронных сервисов.



Личный кабинет юридического лица. Интернет-сервис «Личный кабинет юридического лица» предназначен для юридических лиц – российских организаций и позволяет⁴²:

- получать актуальную информацию о задолженности по налогам перед бюджетом, о суммах начисленных и уплаченных налоговых платежей, о наличии переплат, невыясненных платежей, об исполненных налоговым органом решениях на зачет и на возврат излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм, о принятых решениях об уточнении платежа, об урегулированной задолженности, о неисполненных налогоплательщиком требованиях на уплату налога и других обязательных платежей, о мерах принудительного взыскания задолженности;

- получать выписку из ЕГРН в отношении самого себя;

- направлять запросы и получать справку о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам, акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам, процентам;

- направлять запрос на получение справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов, процентов;

- составлять и направлять в налоговые органы заявления на уточнение невыясненного платежа, заявление на уточнение платежных документов, в которых налогоплательщик самостоятельно обнаружил ошибки в оформлении, заявления о зачете/возврате переплаты, заявления для инициирования сверки расчетов с бюджетом;

- направлять в налоговый орган сообщения по форме об участии в российских организациях;

- получать услуги по постановке и снятию с учета организации по месту нахождения обособленного подразделения, внесению изменений в сведения об обособленном подразделении на основании формализованных электронных сообщений налогоплательщика по формам № С-09-3-1, С-09-3-2, 1-6-Учет, 3-Учет, в качестве налого-

⁴²<https://www.nalog.ru>.

плательщика ЕНВД на основании заявлений по формам № ЕНВД-1, ЕНВД-3, 3-Учет;

- направлять документы для государственной регистрации юридических лиц или внесения изменений в сведения, содержащиеся в ЕГРЮЛ, в налоговый орган для осуществления процедур государственной регистрации или внесения изменений в ЕГРЮЛ;

- получать информацию о ходе исполнения его заявлений и запросов самостоятельно контролировать сроки оказания услуги налоговым органом, получать решения налогового органа по направленным заявлениям.

Для получения доступа к сервису «Личный кабинет юридического лица» необходимо обеспечить выполнение ряда технических условий: проверить условия подключения по сертификату ключа проверки ЭЦП и подключения с помощью Рутокен ЭЦП 2.0.

Для подготовки документов налоговой и бухгалтерской отчетности, расчета по страховым взносам налогоплательщик может использовать программу «Налогоплательщик ЮЛ», в программе TESTER можно проверить готовые файлы на соответствие форматам, а через Личный кабинет – направить в налоговый орган.



В Личном кабинете юридических лиц (ЮЛ) размещены следующие электронные сервисы:

1. «Проверить себя и контрагента» (см. рис. 12), через который налогоплательщики – юридические лица – могут:

- **сформировать** запрос о направлении информации о факте представления в налоговый орган документов при государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя;

- **просмотреть:**

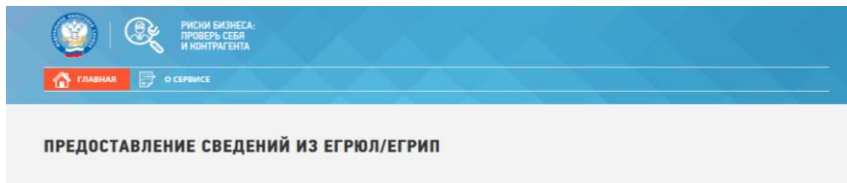
- ✓ сообщения юридических лиц, опубликованные в журнале «Вестник государственной регистрации»;
- ✓ сведения, опубликованные в журнале «Вестник государственной регистрации» о принятых регистрирующими органами решениях о предстоящем исключении недействующих юридических лиц из Единого государственного реестра юридических лиц;
- ✓ реестр дисквалифицированных лиц;

- проверить:

- ✓ юридическое лицо, в состав исполнительного органа которого входят дисквалифицированные лица;
- ✓ адреса, указанные при государственной регистрации в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами;

- получить сведения о:

- ✓ юридических лицах и индивидуальных предпринимателях, в отношении которых представлены документы для государственной регистрации;
- ✓ лицах, в отношении которых факт невозможности участия (осуществления руководства) в организации установлен (подтвержден) в судебном порядке;
- ✓ юридических лицах, имеющих задолженность по уплате налогов и/или не представляющих налоговую отчетность более года;
- ✓ физических лицах, являющихся руководителями или учредителями (участниками) нескольких юридических лиц.



поисковый запрос*

Укажите ИНН или ОГРН (ОГРНИП) или наименование ЮЛ, ФИО ИП

ВЫБРАТЬ РЕГИОНЫ:

Выберите значения из справочника

Искать по точному соответствию наименования юридического лица или фамилии, имени и отчеству

НАЙТИ

ПРОВЕРЬТЕ, НЕ РИСКУЕТ ЛИ ВАШ БИЗНЕС?



> [Электронный сервис "Прозрачный бизнес"](#)



Запрос о направлении информации о факте представления в налоговый орган документов при государственной регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя



Рисунок 12 – Риски бизнеса: проверь себя и контрагента



2. НДС – офис интернет-компании (см. рис. 13), который работает в тестовом режиме.

Сервис функционирует с первого квартала 2015 г. в связи с тем, что в налоговую декларацию по НДС должны включаться сведения из книг покупок, книг продаж и дополнительных листов к ним, а также журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур.

Сервис позволяет избежать ошибки в предоставляемых сведениях из книг и журналов, в части заполнения идентификационных реквизитов контрагентов (ИНН, КПП) и сэкономить время на их проверку.

Рисунок 13 – НДС – офис интернет-компании

В связи с тем, что сервис осуществляет проверку идентификационных реквизитов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей по данным ЕГРН, не может быть использован для

проверки ИНН физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Для интеграции сервиса в информационные системы доступен SOAP – интерфейс.

Результат проверки «3-Несоответствие КПП указанному в запросе ИНН (дата могла быть указана, а могла быть и не указана)» означает, что ИНН контрагента указан верно, а КПП соответствует формату и указание такого КПП не будет являться ошибкой при представлении декларации и камеральной проверке.

Для проверки достаточно ввести ИНН/КПП и дату сделки.



3. Кроме того, из Личного кабинета налогоплательщика – юридические лица могут зайти на любой сервис ФНС России – «**Все сервисы для юридических лиц**».



4. Сервис «**Заполнить платежное поручение**» рассчитан на любую категорию плательщиков и в считанные минуты помогает подготовить платежные документы на уплату налогов, сборов и других платежей в электронном виде. Услуга максимально автоматизирована. Так, если пользователь не помнит КБК, то достаточно заполнить вид и наименование платежа, и код появится автоматически.

Подробная инструкция, как заполнить поручение или платежный документ, дана в видеоролике на сайте ФНС России. Ролик также демонстрируется в залах налоговых инспекций. Для более комфортной работы в операционных залах в роликах добавлены субтитры, что позволяет получить всю необходимую информацию, не мешая другим посетителям.

3.2 Автоматизация налогового контроля. Онлайн-сервисы

Осуществление эффективной налоговой политики невозможно без наличия адекватной системы налогового контроля, представляющей собой систему организационно-правовых форм и методов проверки законности, целесообразности и обоснованности действий участников налоговых правоотношений по формированию де-

нежных фондов, необходимых для финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

Наиболее значимой в этом отношении является созданная государством система налогового контроля, призванная обеспечить, с одной стороны, адекватный уровень соблюдения налоговой дисциплины в стране, и, с другой стороны, соблюдение баланса интересов налоговых органов и налогоплательщиков, создание для последних наиболее комфортных условий исполнения налоговых обязанностей.

Одной из основных задач налогового контроля является принятие необходимых мер, направленных на недопущение уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов, на обеспечение практической реализации принципа неотвратимости привлечения к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

Основные принципы организации контрольной работы ФНС России на современном этапе:

- риск-ориентированный подход. ФНС работает с моделью рисков и определяет где они максимальны;
- отказ от выявления рисков в одной компании. Переход к оценке рисков в том или ином сегменте рынка и отрасли;
- использование ФНС Россией всего инструментария, предоставленного НК РФ в ходе аналитической работы. Выездная налоговая проверка становится крайней мерой реагирования;
- создание среды, в которой операции всех участников и игроков рынка в том или ином сегменте для налоговых органов прозрачны. Прозрачность рынка оценивается не только налоговым органом, но и всеми участниками рынка.

На всех этапах налогового контроля: камеральной налоговой проверки (КНП), отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки (ВНП), при проведении предпроверочной подготовки ВНП и в процессе самой ВНП, налоговые органы используют электронный ресурс «Прозрачный бизнес», в котором собрана информация о налогоплательщике – организации и его контрагентах.

Информацию можно получить в три клика, достаточно только в окне поиска ввести ИНН, либо ОГРН или название организации, ФИО и ИНН физического лица, адрес компании.

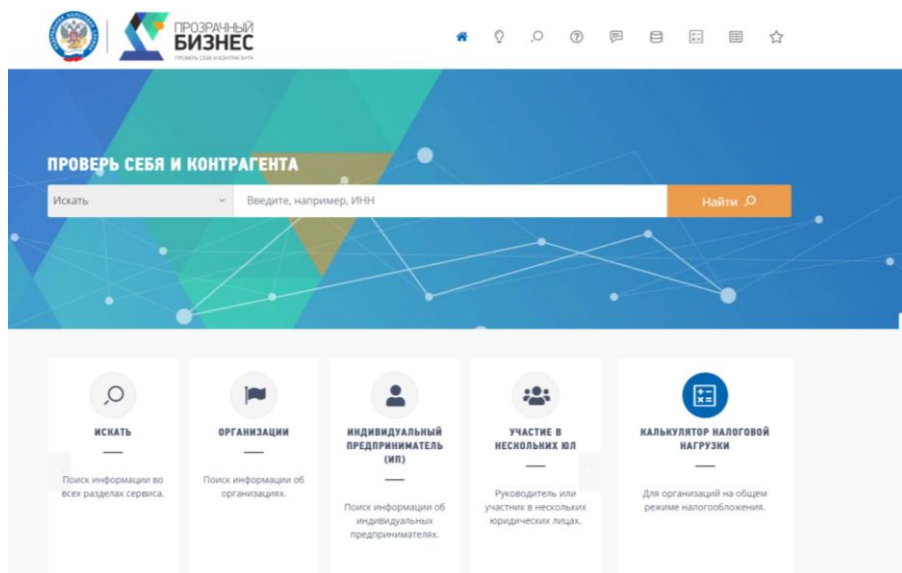


Рисунок 14 – Электронный сервис «Прозрачный бизнес»



В сервисе о налогоплательщике-организации содержатся следующие сведения:

- идентификационные реквизиты;
- основной вид деятельности и уставный капитал;
- адрес и его достоверность;
- органы управления и их достоверность;
- о многократном участии органов управления организаций в других компаниях;
- из реестра субъектов МСП;
- из единого государственного реестра налогоплательщиков об иностранных организациях;

- из государственного реестра аккредитованных филиалов, представительств иностранных юридических лиц;

- о публикации сообщений в журнале «Вестник государственной регистрации».

Этот сервис позволяет оперативно определять налоговые риски при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, признаками которых могут являться участие в этой деятельности дисквалифицированных лиц (реестр); многократное участие физического лица в организациях, регистрация в качестве места нахождения несколькими юридическими лицами; лиц, подпадающих под условия, предусмотренные подпунктом «ф» пункта 1 статьи 23 Федерального закона от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей».

Для налогоплательщиков этот сервис дает возможность повысить защищенность при выборе контрагентов.

На сайте ФНС России в разделе «Деятельность» размещен информационный ресурс «Контрольная работа».

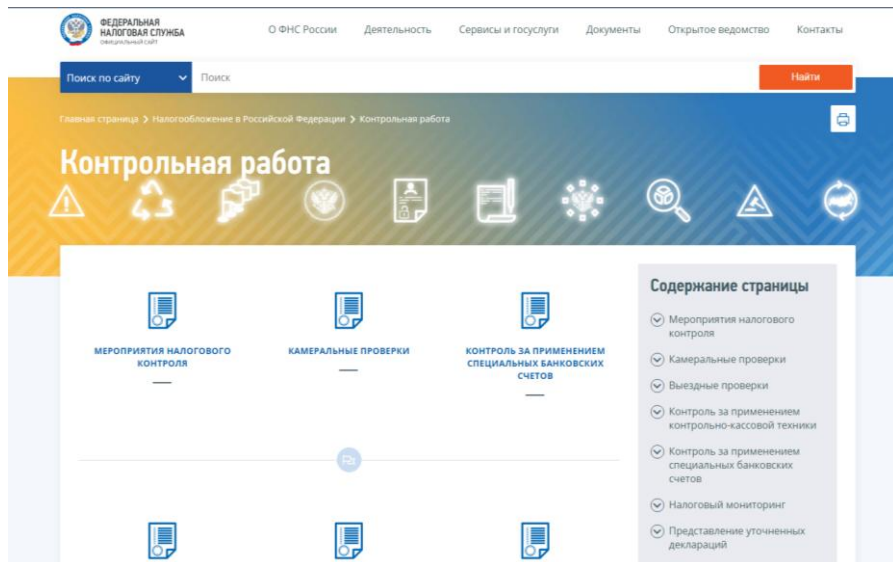


Рисунок 14 – Электронный сервис «Контрольная работа»

В открытом для налогоплательщиков доступе можно ознакомиться со следующей информацией:

- мероприятия налогового контроля;
- камеральные проверки;
- контроль за применением специальных банковских счетов;
- налоговый мониторинг;
- представление уточненных деклараций;
- подача возражений на акты налоговых проверок;
- контроль и надзор в сфере госрегулируемых видов деятельности;
- контроль за полнотой учета денежных средств;
- выездные проверки:
 - ✓ концепция системы планирования выездных налоговых проверок;⁴³
 - ✓ процедура проведения выездных налоговых проверок;
 - ✓ сроки передачи материалов проверок в правоохранительные органы;
 - ✓ ответственность за несоблюдение законодательства.
- контроль за применением контрольно-кассовой техники:
 - ✓ новый порядок применения контрольно-кассовой техники;
 - ✓ регистрация контрольно-кассовой техники;
 - ✓ снятие с учета контрольно-кассовой техники;
 - ✓ случаи неприменения контрольно-кассовой техники;

⁴³Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № 3-06/333 (с изменениями и дополнениями) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

✓ ответственность за несоблюдение требований законодательства о применении контрольно-кассовой техники.

Все документы, предусмотренные НК РФ и используемые налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки (ВНП), требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 НК), утверждены приказом ФНС России от 07.11.2018 г. № ММВ-7-2/628@.

Всего утверждено 63 документа, которые максимально формализованы под автоматизированное создание. Эти документы используются налоговыми работниками на своих автоматизированных рабочих местах (АРМ). Кроме того, эти документы могут быть вручены лично под расписку или отправлены по телекоммуникационным каналам связи, для этого в каждом документе имеется запись: «Заполняется в случае вручения документа на бумажном носителе».

Далее приводится перечень указанных документов:

– Приложение № 1. Требование о представлении уведомления о контролируемых иностранных компаниях (Форма по КНД 1160167).

– Приложение № 2. Уведомление о вызове в налоговый орган налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента) (Форма по КНД 1165009).

– Приложение № 3. Решение о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки (Форма по КНД 1165072).

– Приложение № 4. Требование о представлении пояснений (Форма по КНД 1165050).

- Приложение № 5. Решение о проведении выездной налоговой проверки (Форма по КНД 1160031).
- Приложение № 6. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки.
- Приложение № 7. Решение о приостановлении проведения выездной налоговой проверки (Форма по КНД 1160071).
- Приложение № 8. Решение о возобновлении проведения выездной налоговой проверки (Форма по КНД 1160073).
- Приложение № 9. Справка о проведенной выездной налоговой проверке (Форма по КНД 1165010).
- Приложение № 10. Решение о проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков (Форма по КНД 1160087).
- Приложение № 11. Решение о приостановлении проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков (Форма по КНД 1160084).
- Приложение № 12. Решение о возобновлении проведения выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков (Форма по КНД 1160085).
- Приложение № 13. Протокол допроса свидетеля (Форма по КНД 1165011).
- Приложение № 14. Акт о воспрепятствовании доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение (за исключением жилых помещений) проверяемого лица (Форма по КНД 1160074).
- Приложение № 15. Постановление о проведении осмотра территорий, помещений лица, в отношении которого проводится камеральная налоговая проверка, документов и предметов (Форма по КНД 1165048).
- Приложение № 16. Протокол осмотра территорий, помещений, документов, предметов (Форма по КНД 1165012).
- Приложение № 17. Требование о представлении документов (информации) (Форма по КНД 1165013).

- Приложение № 18. Требования к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе.
- Приложение № 19. Решение о продлении (об отказе в продлении) сроков представления документов (информации) (Форма по КНД 1160075).
- Приложение № 20. Поручение об истребовании документов (информации) (Форма по КНД 1165014).
- Приложение № 21. Порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов.
- Приложение № 22. Решение об истребовании документов (информации) у аудиторской организации (индивидуального аудитора) (Форма по КНД 1165214).
- Приложение № 23. Постановление о производстве выемки документов и предметов (Форма по КНД 1165015).
- Приложение № 24. Протокол о производстве выемки, изъятия документов и предметов (Форма по КНД 1165016).
- Приложение № 25. Постановление о назначении экспертизы (Форма по КНД 1165017).
- Приложение № 26. Протокол об ознакомлении проверяемого лица с постановлением о назначении экспертизы (Форма по КНД 1165018).
- Приложение № 27. Акт налоговой проверки (Форма по КНД 1160098).
- Приложение № 28. Требования к составлению акта налоговой проверки.
- Приложение № 29. Извещение о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (Форма по КНД 1160099).
- Приложение № 30. Протокол ознакомления с материалами налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля (Форма по КНД 1165063).
- Приложение № 31. Решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки (проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами) в связи с неявкой лица, участие которого необходимо для их рассмотрения (Форма по КНД 1160076).

- Приложение № 32. Решение о привлечении к участию в рассмотрении дела о налоговом правонарушении свидетеля, эксперта, специалиста (Форма по КНД 1165049).
- Приложение № 33. Протокол рассмотрения материалов налоговой проверки (Форма по КНД 1165052).
- Приложение № 34. Решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (Форма по КНД 1165019).
- Приложение № 35. Дополнение к Акту налоговой проверки (Форма по КНД 1165215).
- Приложение № 36. Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.
- Приложение № 37. Решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (Форма по КНД 1165021).
- Приложение № 38. Решение о принятии обеспечительных мер (Форма по КНД 1165037).
- Приложение № 39. Решение об отмене обеспечительных мер (Форма по КНД 1165038).
- Приложение № 40. Решение о замене обеспечительных мер (Форма по КНД 1165039).
- Приложение № 41. Решение о приостановлении исполнения решений налогового органа, принятых в отношении физического лица (Форма по КНД 1165031).
- Приложение № 42. Решение о возобновлении исполнения решений налогового органа, принятых в отношении физического лица (Форма по КНД 1165032).
- Приложение № 43. Решение об отмене решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в части привлечения физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения (Форма по КНД 1165033).
- Приложение № 44. Акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101

Налогового кодекса Российской Федерации) (Форма по КНД 1160100).

– Приложение № 45. Требования к составлению Акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации).

– Приложение № 46. Решение о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное Налоговым кодексом Российской Федерации (за исключением налогового правонарушения, дело о выявлении которого рассматривается в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации) (Форма по КНД 1165022).

– Приложение № 47. Решение об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное Налоговым кодексом Российской Федерации (за исключением налогового правонарушения, дело о выявлении которого рассматривается в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации) (Форма по КНД 1165023).

– Приложение № 48. Требование о предоставлении страхового отчета.

– Приложение № 49. Решение о возмещении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению (Форма по КНД 1165004).

– Приложение № 50. Решение об отказе в возмещении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению (Форма по КНД 1165005).

– Приложение № 51. Заявление об освобождении от обязательств (Форма по КНД 1160254).

– Приложение № 52. Решение о возмещении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, в заявительном порядке (Форма по КНД 1165026).

– Приложение № 53. Решение об отказе в возмещении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, в заявительном порядке (Форма по КНД 1165027).

– Приложение № 54. Решение об отмене решения о возмещении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, в заявительном порядке (Форма по КНД 1165028).

– Приложение № 55. Решение об отмене решения о возмещении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, в заявительном порядке в связи с представлением уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость (Форма по КНД 1165030).

– Приложение № 56. Сообщение о подтверждении обоснованности применения освобождения от уплаты акциза (Форма по КНД 1160143).

– Приложение № 57. Решение о возмещении суммы акциза, заявленной к возмещению (Форма по КНД 1165006).

– Приложение № 58. Решение об отказе в возмещении суммы акциза, заявленной к возмещению (Форма по КНД 1165007).

– Приложение № 59. Мотивированное заключение об основаниях для отказа (полностью или частично) в возмещении акциза (Форма по КНД 1165008).

– Приложение № 60. Решение о возмещении суммы акциза, заявленной к возмещению, в заявительном порядке (Форма по КНД 1160250).

– Приложение № 61. Решение об отказе в возмещении суммы акциза, заявленной к возмещению, в заявительном порядке (Форма по КНД 1160251).

– Приложение № 62. Решение об отмене решения о возмещении суммы акциза, заявленной к возмещению, в заявительном порядке (Форма по КНД 1160252).

– Приложение № 63. Уведомление о непредставлении расчета по страховым взносам (Форма по КНД 1160166).

НК РФ предусматривает **2 вида налоговых проверок**: камеральные налоговые проверки (КНП) и выездные налоговые проверки (ВНП).



Целью налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Камерально проверяются все налоговые декларации без особого на то распоряжения руководителя налогового органа в течение 3-х месяцев с момента ее представления в налоговый орган (в течение шести месяцев со дня представления иностранной организацией, состоящей на учете в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 НК РФ, налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость).

Камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, документов, представленных в налоговый орган, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, проводится в течение двух месяцев со дня представления такой налоговой декларации (в течение шести месяцев со дня представления иностранной организацией, состоящей на учете в налоговом органе в соответствии с пунктом 4.6 статьи 83 НК РФ, налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость).

Если при проведении камеральной налоговой проверки (КНП) налоговый орган выявит налоговые нарушения, за которые предусмотрена ответственность, то составляется акт налоговой проверки, если нет, то по истечении этого срока проверка считается законченной и акт не составляется.

Процесс осуществления камеральной налоговой проверки (КНП) полностью автоматизирован. При этом для каждой налоговой декларации (расчета) разработаны Контрольные соотношения, которые постоянно обновляются, дополняются и формализуются. Эти документы издаются под грифом «ДСП».

Анализ бухгалтерской и налоговой отчетности проводится на основе системы контрольных соотношений, показывающей уровень достоверности представленной налогоплательщиком налоговой отчетности.

Многие показатели налоговой и бухгалтерской отчетности связаны между собой, или же по правилам НК РФ могут иметь различия (например, по налогу на прибыль, НДС), но регулироваться налоговой учетной политикой. С учетом этого ФНС России разрабатываются контрольные соотношения в виде специальных формул, которые позволяют провести анализ достоверности бухгал-

терской и налоговой отчетности, определить вопросы, которые следует включить в программу проверки.



Система контрольных соотношений состоит из:

– Внутридокументальных контрольных соотношений, представляющих собой формулы для сопоставления показателей одного документа декларации или бухгалтерского отчета;

– междудокументальных контрольных соотношений показателей налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и информационных ресурсов, представляющих собой формулы для сопоставления данных нескольких документов и (или) информации, полученной из внешних источников.

Необходимо отметить, что применение такой системы позволяет определить только ориентировочные данные, служащие основанием отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки, но никак для доначисления налогов и сборов и применения налоговых санкций.

По результатам данного этапа составляется заключение, содержащее рекомендации об отборе соответствующих налогоплательщиков для выездных налоговых проверок с обоснованием причин, послуживших основанием для таких выводов.

Практика уклонения от уплаты налогов в современной России приобрела значительные размеры. Это обусловлено тем, что стремление налогоплательщика к уменьшению налоговых платежей может приобрести **различные формы**:

– допустимая законная оптимизация налоговых платежей. Такие действия налогоплательщика, которые, хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа;

– умышленное совершение действий налогоплательщиком, направленных непосредственно на избежание уплаты законно установленного налога в нарушение закрепленных в

законодательстве о налогах и сборах правил, в том числе получение необоснованной налоговой выгоды.

Большое значение имеет практика, накопленная арбитражными судами, а также зарубежный опыт, которые способствуют реализации принципа всеобщности и равенства налогообложения.

Анализ международного опыта **противодействия уклонению от налогообложения** позволяет сделать вывод, что в современном мире преобладают два подхода к правовому регулированию в этой сфере.

Первый является модификацией классического правового принципа, согласно которому гражданам разрешено все, что не запрещено законом. Применительно к налоговой сфере это означает, что налогоплательщик не может быть привлечен к какой бы то ни было ответственности (в том числе в виде доначисления налога) за схемы налоговой оптимизации, не противоречащие законодательству. Этот подход не исключает возможности пресечения схем налоговой оптимизации с использованием фиктивных сделок, поскольку фиктивная сделка, выражающаяся в фальсификации обстоятельств, влияющих на величину налогового обязательства, не является законной. Кроме того, противодействие уклонению от налогообложения при этом подходе выражается в установлении прямых законодательных запретов, ограничений и презумпций, направленных на пресечение наиболее распространенных схем ухода от налогообложения.

Второй подход, выражающийся в концепции злоупотребления правом, позволяет оспаривать даже не противоречащие закону действия, направленные преимущественно или исключительно на уменьшение налоговых платежей.

В целях борьбы против уклонения от налогов налоговые органы США используют, помимо норм, предусмотренных налоговым законодательством, также некоторые основанные на судебной практике принципы отделения обычной коммерческой деятельности от сознательной деятельности налогоплательщиков, направленных на обход налоговых законов.



В частности, действует принцип обязательной коммерческой значимости, который позволяет любую коммерческую сделку или операцию признавать несуществующей для целей определения налоговых обязательств налогоплательщика, если она не удовлетворяет следующим **требованиям**:

- наличие очевидной хозяйственной или коммерческой целесообразности;
- соблюдение норм и правил налогового законодательства;
- честность и открытость сделки, означающие отсутствие особых ухищрений для прикрытия сделки или применение к ней режима чрезмерной секретности, не обоснованного никакими коммерческими условиями и потребностями. Так, согласно правилу целесообразности сделки, всякая сделка или операция, или создание особой юридической структуры не должны иметь характер особой искусственной сделки, особой искусственной юридической структуры, предназначенных исключительно для обхода налогового закона. Основываясь на этом правиле, налоговые власти США могут рассматривать любую зарубежную фирму налогоплательщика как фиктивную, несуществующую корпорацию и игнорировать для налоговых целей любые сделки налогоплательщика с этой фирмой.

Другим примером является признание приоритета содержания (сущности) сделки над ее формой. Применение этого правила позволяет налоговым органам игнорировать для налоговых целей форму сделки, если ее совершение дает результат в виде снижения налоговых обязательств налогоплательщика, а для ее обоснования нет никаких причин, кроме цели ухода от налогов. Соответственно общие итоги деятельности налогоплательщика рассчитываются без учета этой формы сделки, с пересчетом на те результаты, которые получил бы налогоплательщик, применив более соответствующую ее содержанию обычную коммерческую форму сделки.

Налоговый кодекс ФРГ содержит положение, направленное против злоупотребления законом. Он гласит: «Налоговый закон нельзя обходить при помощи злоупотребления структурами, доступными в силу закона». Определенная структура, созданная налогоплательщиком для сокращения налогов, может игнорироваться, если она не оправдана экономическими или другими достоверными

неналоговыми причинами. Верховный налоговый суд признает структуру вводящей в заблуждение, если «она неуместна, осуществляется с целью сокращения налоговых обязательств, и не поддерживается полным смыслом трактовки закона, с учетом целей и задач законодательства».

Основным направлением политики налогового контроля в РФ является цифровизация налогового администрирования для сокращения количества выездных налоговых проверок при усилении роли аналитической составляющей при проведении камеральных налоговых проверок по отчетности налогоплательщиков.

В качестве приоритетного направления этой работы избрано совершенствование аналитической и контрольной работы по отраслям, в которых анализ показывает наличие наибольшего удельного веса налогоплательщиков с риском сокрытия зарплаты (торговля, обрабатывающие производства, сфера услуг, сделки с недвижимостью и т.д.), а также за деятельностью убыточных организаций, в первую очередь за заявляющими убытки более двух лет и имеющими значительные отклонения в бухгалтерской и налоговой отчетности (в основном за счет применения схем минимизации налоговой нагрузки путем ведения расчетов через взаимозависимые лица).

Успешной реализации этого направления способствует Концепция планирования выездных налоговых проверок⁴⁴, которая представляет собой открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным.⁴⁵

Методологическими подходами в проведении контрольной работы являются технологии налогового администрирования, основной целью которых является максимально возможный сбор налога

⁴⁴ Приказ ФНС России от 30.05.2007 г. № ММ-3-06/333 (с изменениями и дополнениями).

при минимальных затратах на проведение контрольной работы и для государства, и для налогоплательщика.

Процесс любой контрольной деятельности можно разделить на несколько этапов:

- сбор, обработка и анализ необходимой информации о контролируемых объектах;
- планирование и подготовка контрольных мероприятий;
- осуществление контрольных мероприятий;
- оформление и реализация результатов контрольных мероприятий.



Применительно к налоговому контролю можно выделить следующие **мероприятия**:

- регистрация и учет налогоплательщиков;
- прием налоговой отчетности;
- проведение камеральных налоговых проверок;
- начисление налоговых платежей к уплате и контроль за своевременностью их уплаты;
- отбор налогоплательщиков для проведения выездных проверок;
- подготовка к проведению выездных проверок налогоплательщиков, включенных в план проведения указанных проверок;
- проведение выездных налоговых проверок;
- оформление и реализация результатов выездных и камеральных налоговых проверок.



В связи с этим стратегия налогового контроля строится на оптимизации порядка осуществления каждого из этих этапов.

До недавнего времени наиболее эффективной формой налогового контроля считались **выездные налоговые проверки** (далее – ВВП). Это обусловлено тем, что исключительно в рамках данного вида проверок могут быть реализованы такие принципиально важные для целей выявления подавляющего большинства налоговых правонарушений мероприятия налогового контроля, как истребование документов, подтверждающих правильность исчисления и

своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов (без каких-либо ограничений их состава и объема), проверка данных учета, выемка документов и предметов, осмотр документов, предметов, территорий и помещений налогоплательщика, инвентаризация его имущества.

Основное направление политики налоговых проверок – при невысоком проценте охвата выездными налоговыми проверками сконцентрировать усилия на тех налогоплательщиках, которые попали в зону риска.

В связи с этим неотвратимость наказания за совершенные налоговые правонарушения может быть обеспечена лишь при условии неперемennого соблюдения двух важнейших **условий**:

– наличие эффективной цифровой системы отбора налогоплательщиков для ВМП, позволяющей налоговым органам на основе анализа Больших данных (Big Data) всей имеющейся информации о налогоплательщиках выявить тех из них, ВМП которых с наибольшей степенью вероятности могла бы выявить совершенные налогоплательщиком налоговые нарушения. При ограниченности ресурсов налоговых органов, необходимых для выявления всех нарушений, признаки совершения которых выявлены налоговым органом, предпочтение должно отдаваться налогоплательщикам, в отношении которых имеются основания полагать о совершении ими наиболее грубых с точки зрения размера сумм заниженных налоговых платежей;

– наличие эффективной системы предпроверочной подготовки, позволяющей обеспечить благоприятные условия для эффективной организации предстоящей ВМП. Под эффективной организацией ВМП понимается такой порядок ее организации, который бы позволил обеспечить выявление всех совершенных налогоплательщиком налоговых нарушений, формирование по ним необходимой и достаточной доказательственной базы при минимальных трудовых и материальных затратах налогового органа, осуществляющего данную проверку.

Именно соблюдение указанных условий позволяет налоговому органу с высокой степенью вероятности выявлять совершенные налогоплательщиком по крайней мере наиболее серьезные налогово-

вые правонарушения, благодаря чему и будет обеспечена реализация принципа неотвратимости наказания.

Предпроверочная подготовка как комплекс проводимых налоговым органом мероприятий по обеспечению наиболее благоприятных условий для проведения ВМП налогоплательщика, включенного в план проведения на соответствующий отчетный период, включает в себя два вида мероприятий:

– **предпроверочный анализ** – аналитическая работа с информацией с цифровым следом о налогоплательщике, имеющейся в распоряжении налогового органа и формирование по ее результатам выводов, являющихся существенными для определения общей стратегии предстоящей ВМП и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему проводимых в ее рамках контрольных мероприятий;

– **проведение организационных мероприятий**, необходимых для эффективного проведения проверки: истребование (запросы) необходимых для проверки документов и сведений; привлечение необходимых для проведения проверки сотрудников других налоговых органов, правоохранительных органов, специалистов иных организаций; организация скоординированных ВМП основных контрагентов налогоплательщика, аффилированных к ним лиц; проведение рабочего совещания с членами проверяющей группы и т.д.

Несмотря на разнородность характера работ, выполняемых в рамках предпроверочной подготовки, указанные мероприятия самым теснейшим образом взаимосвязаны друг с другом. Так, необходимость проведения в ходе предпроверочной подготовки организационных мероприятий определяется по результатам соответствующих этапов предпроверочного анализа. В то же время дополнительная информация, полученная в результате проведения организационных мероприятий, в свою очередь используется в целях формирования выводов по итогам предпроверочного анализа.

В отличие от процедуры отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки (ВМП) предпроверочная подготовка предполагает использование более объемного массива Больших данных (Big Data) и информации о налогоплательщиках, включенных в план проведения данного вида проверок, их контр-

агентах и аффилированных лицах, об аналогичных налогоплательщиках, более углубленное изучение указанной информации.

Качественное проведение предпроверочной подготовки дает возможность налоговому органу:

- углубить или опровергнуть сформулированные на стадии планирования ВМП выводы о повышенной вероятности обнаружения у определенного налогоплательщика налоговых правонарушений;

- детализировать сферы финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, в которых наиболее вероятно выявление налоговых нарушений (виды деятельности, тип хозяйственных операций, счета бухгалтерского учета, на которых они должны быть отражены, структурные подразделения налогоплательщика-организации, проверкой которых могут быть выявлены нарушения);

- оценить риск совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, а также размер неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов;

- оценить объем необходимых для выявления предполагаемых нарушений трудозатрат специалистов налогового органа на проведение ВМП, а также степень эффективности данной проверки;

- разработать общую стратегию предстоящей ВМП и детальный подход к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему контрольных мероприятий;

- обеспечить иные необходимые условия для эффективного проведения проверки.

Тщательно проведенная предпроверочная подготовка вполне соответствует и интересам законопослушных налогоплательщиков, поскольку позволяет:

- ограничить перечень вопросов, охватываемых выездной налоговой проверкой (ВМП), и временной период ее проведения, сосредотачивая внимание проверяющих на необходимости проверки исключительно сфер деятельности с повышенным риском совершения налоговых правонарушений;

- исключить проведение ВМП в случае, если по результатам предпроверочного анализа деятельности налогоплательщика не установлено наличие налоговых рисков.

Предпроверочный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков представляет собой комплекс проводимых налоговым органом мероприятий по анализу документов (информации) о налогоплательщике, включенном в план проведения ВМП, об аналогичных налогоплательщиках, иной информации, которая может быть прямо или косвенно использована для формирования выводов о повышенной вероятности совершения налогоплательщиком налогового правонарушения либо об отсутствии таковой, в целях разработки общей стратегии предстоящей ВМП и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему контрольных мероприятий, а также обеспечения иных необходимых условий для эффективного проведения проверки.

Предпроверочный анализ является неотъемлемой частью процесса подготовки ВМП и должен проводиться по всем налогоплательщикам, включенным в план проведения выездных налоговых проверок, в том числе с использованием специальных компьютерных программ.

Объектом предпроверочного анализа является финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщиков, включенных налоговым органом в план проведения ВМП на предстоящий отчетный период.

Субъектами предпроверочного анализа являются должностные лица налоговых органов, на которых должны быть возложены обязанности его проведения.

Предметом предпроверочного анализа выступают имеющиеся в распоряжении налогового органа документы и другая информация о налогоплательщике, сведения об аналогичных налогоплательщиках, а также иная информация, которая может быть прямо или косвенно использована для выявления признаков возможного совершения налогоплательщиком налогового правонарушения.

Целью предпроверочного анализа является создание максимально благоприятных условий для эффективного проведения налоговым органом ВМП.

Результатом предпроверочного анализа должна являться разработка общей стратегии предстоящей ВВП, а также детального подхода к ожидаемому результату, срокам проведения и объему реализуемых в рамках проверки (а также вне ее рамок) контрольных мероприятий. Проведение предпроверочного анализа должно способствовать тому, чтобы в ходе проведения выездной проверки первостепенное внимание проверяющих было уделено сферам финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика с максимальным уровнем налоговых рисков, чтобы данная проверка была проведена с наивысшей результативностью, минимальными затратами, на должном качественном уровне и в установленные сроки.

В результате проведения предпроверочного анализа должны быть обеспечены:

- понимание должностными лицами налогового органа характера и особенностей деятельности проверяемого лица;
- оценка степени достоверности бухгалтерской и налоговой отчетности, представленной налогоплательщиком;
- выяснение возможных причин значительных изменений финансово-экономических показателей, отрицательно повлиявших на отчетные результаты деятельности налогоплательщика и, соответственно, на размер налоговой базы;
- оценка финансового состояния налогоплательщика и обеспеченности его денежными средствами;
- выявление тенденций по изменению имущества (активов) налогоплательщика;
- оценка выполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов (сборов) в бюджет;
- определение перечня вопросов, подлежащих включению в программу проведения выездной налоговой проверки;
- определение состава документов, подлежащих истребованию у налогоплательщика и у иных лиц;
- подготовка предложений о глубине охвата проверкой документов, связанных с исчислением и уплатой налогов (использование сплошного или выборочного метода проверки документов);

- истребование информации о конкретной сделке у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих такой информацией; анализ указанной информации;
- подготовка предложений о степени охвата выездной проверкой структурных подразделений организации-налогоплательщика;
- определение необходимости организации выездных проверок у аффилированных с налогоплательщиком лиц, а также у его основных контрагентов;
- определение предполагаемого перечня мероприятий налогового контроля в процессе проведения выездной проверки;
- определение предполагаемой продолжительности выездной проверки, дат ее начала и окончания;
- подготовка предложений о необходимом количестве и персональном составе членов проверяющей группы, необходимости привлечения в ее состав сотрудников правоохранительных органов, а также о привлечении сотрудников иных государственных органов и организаций в качестве специалистов;
- подтверждение (опровержение) вывода о целесообразности проведения ВНП у налогоплательщика;
- выявление необходимости проведения организационных мероприятий, необходимых для подготовки к проведению ВНП (прежде всего в части получения дополнительных документов (информации) и анализ их результатов).

Длительность и сложность ВНП зависит от множества факторов, среди них: категория налогоплательщика, охват периодами проверки, количество проверяемых налогов и объем проверяемых документов, желание (нежелание) налогоплательщика содействовать ходу проверки, начиная от нежелания выполнять требования налогового органа на представление документов и даче пояснений до представления подложных и сфальсифицированных сведений и документов, которые предстоит выявить и опровергнуть, собрав необходимые доказательства. Кроме того, налоговые органы зачастую сталкиваются с отказом содействовать ходу проверки не только со стороны налогоплательщиков, но и их контрагентов и иных заинтересованных лиц. Таким образом, в указанных условиях ре-

зультативность проверки зависит от правильно выбранной стратегии и тактики проведения проверки, т.е. время на проведение проверки должно быть расписано едва ли не поминутно, а действия инспектора – на несколько шагов вперед. Решить задачу и обеспечить эффективность использования времени призвана Программа проверки, составленная по результатам проведения предпроверочного анализа.

При осуществлении предпроверочного анализа сотрудник (специалист), ответственный за проведение предпроверочного анализа должен обладать соответствующими знаниями о деятельности налогоплательщика, являющегося объектом анализа, в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, хозяйственных операций и методов работы, которые в соответствии с профессиональным суждением сотрудника могут оказать существенное влияние на достоверность представленных налогоплательщиком налоговых деклараций либо на подходы к организации выездной налоговой проверки (ВНП). Данная информация должна использоваться сотрудником также при оценке степени налогового риска в различных сферах финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, при определении характера, временных рамок и объема мероприятий налогового контроля в процессе предстоящей выездной проверки.

Знания, необходимые сотруднику, осуществляющему предпроверочный анализ, охватывают познания в сфере законодательства о налогах и сборах, экономики в целом и в сфере деятельности налогоплательщика, являющегося объектом анализа, а также представление о том, каким образом данный налогоплательщик осуществляет финансово-хозяйственную деятельность.

Для ознакомления с деятельностью объекта предпроверочного анализа сотруднику целесообразно, в частности, получить **информацию по следующим основным вопросам:**

1. Общие экономические факторы:
 - общий уровень развития экономики (например, спад или рост);
 - процентные ставки и наличие финансовых ресурсов;

- инфляция, дефляция, девальвация или ревальвация национальной валюты;

- политика Правительства Российской Федерации или органов исполнительной власти иностранного государства, на территории которого налогоплательщик, его филиалы и представительства ведут деятельность (денежная, налоговая, тарифная, торговые ограничения, программы правительственной помощи);

- курс иностранной валюты и механизмы валютного контроля.

2. Особенности отрасли, влияющие на деятельность налогоплательщика:

- рынок и конкуренция в отрасли;

- цикличная или сезонная деятельность;

- изменения в технологии производства;

- коммерческий риск (например, новая технология, применяемая в производстве продукции, легкий доступ на рынок новых конкурентов);

- сокращение или расширение деятельности;

- неблагоприятные условия деятельности (например, снижение спроса, неиспользуемые производственные мощности, серьезная ценовая конкуренция);

- экономические показатели в отрасли, включая показатели налоговой нагрузки, рентабельности и т.д.;

- отраслевые особенности налогового и бухгалтерского учета;

- доступность и стоимость энергоресурсов;

- особенности деятельности (например, в отношении порядка ведения налогового и бухгалтерского учета, порядка финансирования, порядка заключения трудовых договоров и т.д.).

3. Управление и структура собственности налогоплательщика:

- корпоративная и организационная структура (включая любые недавние или запланированные изменения);

- акционеры и аффилированные лица (их деловая репутация и опыт);

- структура капитала (включая любые недавние или запланированные изменения);

- цели, принципы, стратегические планы руководства;

- приобретения организаций, реорганизация налогоплательщика или ликвидация отдельных видов деятельности (запланированные или недавно произошедшие);

- источники и методы финансирования (текущие, первоначальные);

- совет директоров (состав, деловая репутация и профессиональный опыт отдельных членов, независимость, периодичность заседаний);

- руководители (опыт работы и деловая репутация, текучесть кадров, основной финансовый персонал и его статус в организации);

- наличие и качество работы подразделения внутреннего аудита.

4. Продукция, рынки, поставщики, расходы, производственная деятельность налогоплательщика:

- характер деятельности (например, производственная деятельность, торговля, финансовые услуги, импорт/экспорт);

- местонахождение производственных помещений, складов, служебных помещений;

- рынки сбыта продукции или предоставления услуг (например, основные заказчики и договоры, условия оплаты, норма прибыли, доля рынка, конкуренты, экспорт, ценовая политика, репутация продукции, тенденции развития);

- поставщики товаров и услуг (например, долгосрочные контракты, стабильность поставок, условия оплаты, импорт, способы поставки);

- товарно-материальные запасы (например, местонахождение, количество);

- лицензии, патенты;

- основные виды расходов;

- научные исследования и разработки;
- активы, обязательства и операции в иностранной валюте.

5. Факторы, относящиеся к финансовому положению налогоплательщика, включающие основные финансовые показатели и тенденции их изменения.

6. Особенности законодательства:

- требования нормативных правовых актов, применяемых в процессе деятельности налогоплательщика, в том числе в сфере налогообложения;

- требования раскрытия информации, характерные для данного вида деятельности.

7. Структура и динамика налоговых поступлений от налогоплательщика.

8. Факторы, характеризующие состояние налоговой дисциплины налогоплательщика (выявление предыдущими налоговыми проверками нарушений законодательства о налогах и сборах, их частота и характер, соблюдение налогоплательщиком сроков представления налоговой и бухгалтерской отчетности, наличие информации правоохранительных и контролирующих органов об имевших место фактах нарушения налогоплательщиком (его должностными лицами) уголовного, административного, таможенного, валютного и иного законодательства, наличие информации о совершении налогоплательщиком хозяйственных операций, содержащих признаки получения необоснованной налоговой выгоды, участие в схемах уклонения от уплаты налогов, организованных иными налогоплательщиками и т.д.).

Получение информации о деятельности налогоплательщика, являющегося объектом предпроверочного анализа, представляет собой непрерывный процесс сбора и оценки информации, а также соотнесения ее с полученными сведениями на всех стадиях предпроверочного анализа.

Информация, собранная ранее, включая сведения из рабочей документации за предыдущие периоды, должна обновляться и оцениваться, в том числе с целью выявления значительных изменений

в деятельности налогоплательщика, произошедшие после проведения последней ВМП.

Кроме того, необходимо изучить и проанализировать дополнительную **информацию с цифровым следом предыдущих проверок**:

- предыдущий опыт работы с налогоплательщиком;
- данные Единого государственного реестра юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), Единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН);
- данные юридического дела налогоплательщика, (регистрационные данные налогоплательщика): устав организации, сведения о руководителе организации (индивидуальном предпринимателе); об учредителях организации; данные о ликвидации, реорганизации, банкротстве налогоплательщика; сведения о размере зарегистрированного уставного капитала организации и фактически оплаченной сумме уставного капитала; данные о наличии филиалов, представительств и иных обособленных подразделениях организации-налогоплательщика на территории Российской Федерации и за ее пределами и др.;
- материалы камеральных, выездных налоговых проверок налогоплательщика, проверок по вопросам соблюдения валютного законодательства, использования контрольно-кассовой техники, технологических проверок в организациях по производству алкогольной продукции и т.д. Целесообразно изучить указанные материалы за последние 3-4 года. В случае, если в течение указанного периода выездные налоговые проверки не проводились, необходимо изучить материалы последней выездной налоговой проверки (независимо от времени ее проведения);
- заключения отделов камеральных проверок о необходимости включения налогоплательщика в план проведения ВМП, иных материалов, явившихся основанием для отбора налогоплательщика для выездной проверки;
- налоговые декларации, включая уточненные налоговые декларации, представленные налогоплательщиком за налоговые периоды, которые предполагается охватить выездной проверкой;

– информацию о принятой налогоплательщиком учетной политике для целей налогообложения;

– сведения о выданных налогоплательщику лицензиях и сертификатах;

– сведения из лицевых счетов налогоплательщика, характеризующих размер поступлений по налогам, подлежащим уплате налогоплательщиком, за налоговые периоды, которые предполагается охватить выездной проверкой, а также наличие и размер налоговой задолженности налогоплательщика. В целях осуществления анализа динамики сумм уплаченных налогоплательщиком налогов целесообразно также получить в отделе, ответственном за учет налоговых поступлений, сведения о суммах налогов, уплаченных за два календарных года, предшествующих проверяемому периоду;

– материалы юридического отдела, касающиеся претензионной и судебно-исковой работы с налогоплательщиком;

– материалы переписки с налогоплательщиком по иным вопросам;

– копии договоров, контрактов, связанных с реализацией налогоплательщиком продукции, товаров, работ, услуг, а также других гражданско-правовых договоров, полученные налоговым органом при осуществлении мероприятий налогового контроля (представленные налогоплательщиком в рамках проведения камеральных проверок, в т.ч. в составе пакета документов для подтверждения налоговой ставки НДС 0 процентов и налоговых вычетов, истребованные у контрагентов налогоплательщика и иных лиц, располагающих информацией о совершенной налогоплательщиком сделке и т.д.);

– материалы проверок контрагентов налогоплательщика, аффилированных с ним лиц, свидетельствующие о возможном участии налогоплательщика в схемах уклонения от уплаты налогов;

– материалы правоохранительных и контролирующих органов, содержащие информацию о нарушении налогоплательщиком (его должностными лицами) требования уголовного, административного, таможенного, валютного и иного законодательства, в том числе материалы, направленные в налоговый орган органами внутренних дел при выявлении

обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения в соответствии с пунктом 2 статьи 36 НК РФ, а также материалы, полученные в ходе мероприятий таможенного контроля о нарушениях налогового и валютного законодательства либо об обоснованных подозрениях о наличии таких нарушений, представляемые таможенными органами на основании Соглашения о сотрудничестве Федеральной налоговой службы и Федеральной таможенной службы;

- сообщения банков об открытии и закрытии счетов налогоплательщику, об изменениях реквизитов счетов;

- информацию органов, учреждений, организаций и должностных лиц, обязанных сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщика (на основании положений статьи 85 НК РФ);

- информацию энерго- и теплоснабжающих организаций, организаций водопроводно-канализационного хозяйства об объемах потребленной налогоплательщиком электро- и теплоэнергии, воды и других видов ресурсов;

- информацию, поступившую от других организаций и граждан (обращения, содержащие информацию о нарушениях налогоплательщиком налоговой дисциплины, информация, полученная по «телефону доверия» и т.д.);

- пояснения налогоплательщика (его должностных лиц) в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов, полученные на основании подпункта 4 пункта 1 статьи 31 НК РФ;

- публикации и сообщения в средствах массовой информации, относящиеся к налогоплательщику и сфере его деятельности (государственные статистические данные, аналитические материалы, экономические и профессиональные газеты и журналы, публикации в интернете и других изданиях, рекламные объявления, содержащие информацию о реализации налогоплательщиком продукции (товаров), выполнении работ, оказании услуг и т.д.);

- другие источники, содержащие информацию, необходимую для достижения целей предпроверочного анализа.

Кроме того, на первоначальной стадии предпроверочного анализа изучаются основные нормативные правовые акты, регулирующие деятельность налогоплательщика, а также нормативные правовые акты, разъяснения Минфина России, ФНС России, других органов государственной власти об особенностях налогообложения и бухгалтерского учета применительно к сфере деятельности налогоплательщика и к хозяйственным операциям, им совершаемым, а также материалы Конституционного Суда РФ и арбитражной практики.



Важным условием эффективности предпроверочного анализа является получение в ходе его проведения необходимой дополнительной информации о налогоплательщике, его основных контрагентах и аффилированных лицах внешних источников.

Необходимость получения указанной информации возникает, как правило, при наличии одного из **следующих обстоятельств**:

– если в результате анализа всей имеющейся в распоряжении налогового органа информации о деятельности налогоплательщика, его контрагентов и аффилированных лиц выявлены признаки, свидетельствующие о совершении налогоплательщиком сделок, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, в том числе о возможном участии налогоплательщика в незаконных схемах уклонения от уплаты налогов (возмещения налогов);

– если в ходе предпроверочного анализа были выявлены противоречия между сведениями, содержащимися в представленных налогоплательщиком документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, имеющимся у налогового органа;

– при наличии иных обстоятельств, указывающих на возможное нарушение налогоплательщиком налоговой дисциплины, в случае, если имеющейся в распоряжении налогового органа информации недостаточно для определения характера и масштабов возможного налогового правонарушения либо если для целей выявления и пресечения данного нарушения необходимо достоверное установление каких-либо дополнительных обстоятельств;

– в других необходимых случаях.

Заключительной стадией проведения предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика является **формирование выводов по его результатам**. На основе указанных выводов формируются предложения лица, проводящего предпроверочный анализ, по следующим основным вопросам:

- перечень вопросов соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, подлежащих охвату выездной налоговой проверкой;

- проверяемый период (налоговые периоды, подлежащие охвату проверкой);

- состав документов, подлежащих истребованию у налогоплательщика для проведения проверки;

- примерный состав документов (информации) о налогоплательщике или информации о конкретных сделках, подлежащих истребованию у контрагентов и иных лиц, располагающих такими документами (информацией);

- необходимость запроса у банков, обслуживающих налогоплательщика, справок о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, а также выписок по операциям на его счетах;

- глубина охвата проверкой представленных налогоплательщиком документов (сплошной или выборочный метод проверки);

- перечень структурных подразделений налогоплательщика-организации, подлежащих проверке;

- перечень аффилированных с налогоплательщиком лиц, контрагентов налогоплательщика, у которых целесообразна организация одновременной выездной налоговой проверки;

- формы мероприятий налогового контроля, которые необходимо организовать при проведении проверки;

- необходимое количество и персональный состав членов проверяющей группы, необходимость включения в ее состав сотрудников органов внутренних дел;

- необходимость привлечения к проведению проверки сотрудников органов исполнительной власти, других органов и организаций в качестве специалистов;

- дата начала выездной налоговой проверки, ее предполагаемая продолжительность.

При подготовке предложений о перечне вопросов проверки необходимо руководствоваться следующими основными принципами:

1. В программу ВНП должны быть в обязательном порядке включены вопросы проверки правильности исчисления и своевременности уплаты тех видов налогов, риск совершения налогоплательщиком нарушений по исчислению и уплате которых представляется вероятным.

В частности, при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком занижена выручка от реализации продукции (работ, услуг) (получение налогоплательщиком убытков на протяжении ряда лет; уровень рентабельности деятельности налогоплательщика заметно ниже по сравнению с аналогичными налогоплательщиками; отрицательная динамика показателей прибыли и рентабельности при отсутствии видимых экономических причин такой ситуации; опережающий рост расходов над ростом доходов от реализации товаров (работ, услуг); сомнительные моменты и несоответствия в представленных налогоплательщиком формах бухгалтерской и налоговой отчетности, указывающие на возможное занижение выручки; наличие информации о совершенных налогоплательщиком сделках, предполагаемый размер выручки от которых несопоставим с размерами показателей объема реализации и доходов от реализации продукции (работ, услуг), отраженных в налоговых декларациях по НДС и налогу на прибыль и т.д.), в программу выездной проверки должны включаться вопросы правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, расчет налоговой базы по которым осуществляется на основе показателя выручки (НДС и налог на прибыль организаций). Эти же вопросы необходимо включать в программу проверки и при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком осуществляются сделки, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды. При этом в случае наличия информации об осуществлении значитель-

ной части сделок со взаимозависимыми лицами, а также об осуществлении внешнеторговых сделок, необходимо включить в перечень вопросов поверку правильности определения товаров (работ, услуг) для целей налогообложения.

При наличии оснований полагать, что налогоплательщик использует «зарплатные схемы» минимизации налогов (уровень средней зарплаты в организации значительно ниже аналогичного показателя по соответствующему виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации, наличие информации о фактах выплаты зарплаты «в конвертах», поступившей от граждан, правоохранительных органов и т.д.) в программу проверки должен быть включен в обязательном порядке вопрос правильности исчисления, своевременности удержания и перечисления налога с доходов физических лиц.

При наличии значительного размера налоговых вычетов в декларации по НДС (относительно сумм исчисленного налога) на протяжении ряда налоговых периодов в программу проверки в обязательном порядке подлежит включению вопрос обоснованности применения налоговых вычетов по НДС.

В аналогичном порядке определяется и необходимость включения в программу выездной проверки вопросов правильности исчисления и своевременности уплаты других видов налогов.

2. В программу выездной налоговой проверки в обязательном порядке должны быть включены вопросы правильности исчисления и своевременности уплаты тех видов налогов, при камеральных проверках деклараций по которым выявлены ошибки и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля; при этом налогоплательщиком не выполнено направленное ему на основании пункта 3 статьи 88 НК РФ требование о представлении необходимых пояснений и внесения соответствующих исправлений в налоговую декларацию либо представленные налогоплательщиком пояснения не дают оснований для вывода о достоверности содержащихся в декларации данных, либо камеральные проверки налоговых деклараций по соот-

ветствующему налогу периодически выявляют грубые нарушения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах.

3. Подлежат обязательному включению в программу проведения выездной налоговой проверки вопросы проверки тех видов налогов, по которым предыдущими выездными проверками выявлены грубые нарушения установленного порядка их исчисления и уплаты, при наличии оснований полагать, что указанные нарушения явились не результатом технической ошибки налогоплательщика (его ответственных сотрудников), а имеют признаки умышленного характера.

4. В программу выездной налоговой проверки целесообразно включение вопросов проверки по тем видам налогов, поступления от которых составляют наиболее значительную долю в структуре налоговых поступлений от налогоплательщика и (или) от аналогичных налогоплательщиков.

5. В случае, если с начала осуществления налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности у него не проводились выездные налоговые проверки либо последняя выездная проверка проводилась более пяти лет назад, необходимо придание проверке комплексного характера, т.е. ее проведение по вопросам правильности исчисления и уплаты всех видов налогов, подлежащим уплате данным налогоплательщиком. Аналогичное решение необходимо принять и при наличии информации о реорганизации налогоплательщика, существенных изменений в составе его руководителей, учредителей и т.д.

6. Придание проверке комплексного характера необходимо в случаях проведения проверки:

- ликвидируемой организации,
- налогоплательщика, не представляющего в налоговый орган налоговые декларации или представляющего «нулевую» налоговую отчетность (при наличии обстоятельств, свидетельствующих о ведении им финансово-хозяйственной деятельности);
- при наличии иных оснований полагать, что планируемая к проверке организация имеет признаки «фирмы-однодневки»;

- организации, поставленные на учет в налоговом органе в связи с изменением места нахождения (в случаях, если проведенными налоговыми органами, в которых он ранее состоял на учете, налоговыми проверками были установлены факты грубого нарушения законодательства о налогах и сборах либо если выездные проверки указанными налоговыми органами в них не проводились);

- организации, показатель налоговой нагрузки у которых значительно ниже по сравнению с его уровнем у аналогичных налогоплательщиков.

7. При планировании повторной выездной проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа необходимо иметь в виду, что перечень охватываемых данной проверкой вопросов не должен быть шире перечня вопросов, охваченных проверкой нижестоящего налогового органа.

При подготовке предложений о проверяемом периоде необходимо учитывать следующее:

– Охвату выездной налоговой проверкой в обязательном порядке подлежат прежде всего те налоговые периоды, в которых по результатам проведенного предпроверочного анализа установлен риск совершения налогоплательщиком налоговых нарушений, а также налоговые периоды, налоговые декларации по которым в установленном порядке не были представлены налогоплательщиком, обязанным исчислять и уплачивать соответствующие налоги, либо налоговые периоды, при камеральных проверках деклараций по которым выявлены ошибки и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, или выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля; при этом налогоплательщиком не выполнено направленное ему на основании пункта 3 статьи 88 НК РФ требование о представлении необходимых пояснений и внесения соответствующих исправлений в налоговую декларацию либо представленные налогоплательщиком пояснения не дают оснований для вывода о достоверности содержащихся в декларации данных.

– В случае планирования ВМП у налогоплательщика, выездные проверки которого ранее не проводились, проверкой должны быть, как правило, охвачены все налоговые периоды с даты его государственной регистрации с учетом ограничения, установленного частью второй пункта 4 статьи 89 НК РФ.

– Включению в период, охватываемый ВМП, подлежат все налоговые периоды, не охваченные предыдущими выездными проверками (с учетом ограничения, установленного частью второй пункта 4 статьи 89 НК РФ), в следующих случаях:

- если предыдущими выездными проверками у налогоплательщика выявлялись грубые нарушения установленного порядка исчисления и уплаты налогов, при наличии оснований полагать, что указанные нарушения явились не результатом технической ошибки налогоплательщика (его ответственных сотрудников), а имеют признаки умышленного характера;

- при планировании выездных проверок у крупнейших налогоплательщиков и налогоплательщиков, налоговые поступления от которых составляют значительную долю в сумме налоговых поступлений на территории, контролируемой налоговым органом;

- при планировании выездных проверок в ликвидируемой или реорганизуемой организации;

- при планировании выездных проверок у налогоплательщика, не представляющего в налоговый орган налоговые декларации или представляющего «нулевую» налоговую отчетность (при наличии обстоятельств, свидетельствующих о ведении им финансово-хозяйственной деятельности);

- при наличии иных оснований полагать, что планируемая к проверке организация имеет признаки «фирмы-однодневки»;

- при планировании выездных проверок в организациях, поставленных на учет в налоговом органе в связи с изменением места нахождения (в случаях, если проведенными налоговыми органами, в которых он ранее состоял на учете, налоговыми проверками были установлены факты грубого нарушения законодательства о налогах и сборах либо если выездные проверки указанными налоговыми органами в них не проводились).

- Не допускается включение в состав периодов, охватываемых выездной налоговой проверкой, отчетных периодов, незавершенных на дату предполагаемого начала выездной проверки⁴⁶. Исключение из данного правила могут составлять случаи проверки ликвидируемых и реорганизуемых организаций, а также иные исключительные случаи (когда имеются основания полагать, что необходимые для проверки документы будут сокрыты и уничтожены или место нахождения налогоплательщика (его должностных лиц) будет неизвестно).

- При планировании повторной выездной проверки в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа не допускается включение в состав проверяемого периода тех налоговых периодов, которые не были охвачены проверкой, проведенной нижестоящим органом.

При подготовке предложений о глубине охвата проверкой представленных налогоплательщиком документов следует предложить следующие методы отбора документов для проверки:

- отбор всех документов, относящихся к проверяемым вопросам (сплошная проверка);
- отбор определенных (специфических) документов;
- отбор отдельных документов (формирование выборки).

Вопрос о необходимости использования какого-либо из указанных методов или их сочетания решается сотрудником на основе его профессиональных суждений с учетом оценки уровня риска совершения налоговых правонарушений в различных сферах финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также принимая во внимание обстоятельства, связанные с эффективностью налогового контроля (соотношение трудовых и финансовых затрат, связанных с проведением контрольных мероприятий, и эффекта, который предполагается получить в результате реализации

⁴⁶ Необходимость введения данного правила связана с невозможностью применения налоговых санкций по итогам проверки незавершенного налогового периода.

этих мероприятий⁴⁷). При этом необходимо иметь в виду, что выработанное по результатам предпроверочного анализа суждение о применении определенного метода проверки или их сочетания не является окончательным и может быть изменено проверяющими в зависимости от конкретных обстоятельств проверки.

Формирование предложений по перечню структурных подразделений налогоплательщика-организации, подлежащих проверке, осуществляется на основе результатов изучения сотрудником, проводящим предпроверочный анализ, организационной структуры налогоплательщика, территориального расположения его структурных подразделений, имеющейся информации о схеме движения финансовых потоков внутри организации, а также на основании его выводов об уровнях рисков совершения налоговых правонарушений в различных сферах ее финансово-хозяйственной деятельности.

Помимо проверки головного структурного подразделения организации-налогоплательщика необходимо обеспечить охват выездной проверкой следующих ее структурных подразделений:

- осуществляющих виды финансово-хозяйственной деятельности, в которых, по мнению сотрудника, проводящего предпроверочный анализ, присутствует существенный риск совершения налогового правонарушения;
- финансовые результаты деятельности которых составляют существенную долю в формировании финансовых результатов организации;
- имеющих значительную долю в производственных активах организации и (или) в численности ее персонала;
- через которые проходят наиболее существенные финансовые потоки организации;
- которые осуществляют заключение и (или) выполнение (участие в выполнении) хозяйственных договоров, предположительно направленных на получение необоснованной налоговой выгоды;

⁴⁷ Данный эффект выражается прежде всего в сумме налогов, которые могут быть дополнительно начислены в результате проведения соответствующих контрольных мероприятий.

- уровень зарплаты в которых существенно ниже по сравнению со средним уровнем зарплаты в аналогичных организациях региона, на территории которого расположены эти структурные подразделения.

При подготовке предложений о перечне структурных подразделений организации, подлежащих охвату выездной проверки, необходимо исходить из принципа эффективности налогового контроля, соизмеряя трудовые и финансовые затраты (на проезд, проживание, выплату суточных и т.д.) с возможным эффектом, который может быть достигнут в результате организации проверки в соответствующем подразделении. Также в целях недопущения установленных статьей 89 НК РФ ограничений в части частоты и повторности выездных проверок в ходе предпроверочного анализа необходимо получить информацию о том, не проверялись ли структурные подразделения организации, расположенные за пределами территории, контролируемой налоговым органом, налоговыми органами по месту их нахождения по тем видам налогам и за те налоговые периоды, которые предполагается охватить проверкой.

Формирование по результатам предпроверочного анализа перечня аффилированных с налогоплательщиком лиц, контрагентов налогоплательщика, у которых целесообразна организация скоординированных выездных налоговых проверок, представляется необходимым в следующих случаях:

- при наличии оснований полагать, что сделка, заключенная налогоплательщиком с аффилированным лицом или иным контрагентом, направлена на получение необоснованной налоговой выгоды. При выявлении цепочки организаций, участвующих в незаконных схемах уклонения от уплаты налогов и неправомерного возмещения НДС целесообразно внесение предложений об организации скоординированных выездных проверок у всех организаций, входящих в данную цепочку (при условии, если для эффективного проведения выездной проверки недостаточно истребования у отдельных организаций, входящих в данную цепочку, документов (информации) на основании статьи 93.1 НК РФ и требуется осуществление тех контрольных мероприятий, которые могут быть реализованы исключительно в рамках выездной проверки (осмотр по-

мещений, инвентаризация, выемка документов и т.д.). При этом в первоочередном порядке следует предложить организацию выездной проверки у наиболее значимых контрагентов, играющих существенную роль в функционировании незаконной схемы;

- в случаях непредставления контрагентом налогоплательщика истребованных налоговым органом на основании положений статьи 93.1 НК РФ документов (информации) о деятельности налогоплательщика или информации о конкретной сделке либо при наличии подозрений в том, что представленные контрагентом материалы (информация) недостоверны (в случае высокого уровня существенности этих материалов (информации) для целей выявления налогового правонарушения);

- при наличии оснований полагать, что материалы (информация), которые будут получены при проведении выездной проверки налогоплательщика, могут быть использованы для формирования доказательственной базы совершения налогового правонарушения другим налогоплательщиком (либо наоборот).

При планировании выездных налоговых проверок крупнейших налогоплательщиков, входящих в структуру холдинга, целесообразна организация скоординированных выездных проверок иных организаций холдинга, в том числе зависимых компаний, наиболее значимых контрагентов, управляющих компаний, а также организаций, выделившихся из структуры холдинга с активами и имуществом.

По результатам предпроверочного анализа необходимо также подготовить предложения о формах мероприятий налогового контроля, которые необходимо организовать при проведении проверки. Разработка указанных предложений осуществляется на основе оценки характера предполагаемого нарушения законодательства о налогах и сборах, имеющихся методологических подходов к их выявлению, с учетом особенностей налогоплательщика, планируемого к выездной проверке.

Подготовка предложений о необходимом количестве и персональном составе членов проверяющей группы осуществляется на основании учета следующих **основных факторов**:

- объема и характера деятельности запланированного к выездной проверке налогоплательщика, его организационной структуры, территориального расположения структурных подразделений, которые предполагается охватить проверкой;

- перечня вопросов, которые предполагается включить в программу проверки;

- количества налоговых периодов, которые предполагается охватить выездной проверкой;

- оценки уровня рисков совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений и предполагаемых трудозатрат, необходимых для их выявления;

- предполагаемого объема имеющейся у налогоплательщика документации, подлежащей проверке, с учетом ранее подготовленных сотрудником, осуществляющим предпроверочный анализ, предложений о необходимой глубине ее проверки;

- имеющейся информации об уровне организации работы по ведению бухгалтерского и налогового учета у налогоплательщика;

- предполагаемого объема информации о налогоплательщике, которая может быть получена от других лиц;

- уровня квалификации сотрудников, которых предлагается включить в состав проверяющей группы, наличия необходимого опыта в сфере контроля за организациями соответствующей сферы деятельности;

- необходимости соблюдения установленных статьей 89 НК РФ ограничений продолжительности выездной проверки.

Кроме того, при подготовке предложений о персональном составе проверяющей группы следует исходить из необходимости привлечения к проведению выездной проверки специалистов, компетентных в тех вопросах, которые предполагается включить в программу проверки. При этом уровень квалификации данных специалистов должен соответствовать степени сложности тех контрольных мероприятий, которые предполагается осуществить в целях выявления налоговых правонарушений, риск совершения которых был установлен в ходе проведения предпроверочного анализа.

Исходя из принципа эффективности налогового контроля при формировании персонального состава проверяющей группы, необходимо обеспечить приоритет отбора наиболее квалифицированных и опытных специалистов налогового органа на проверку тех налогоплательщиков, предпроверочный анализ информации по которым дает основания предполагать наличие высокой степени налогового риска и вероятности значительного объема доначислений неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов.

Особо тщательно необходимо подходить к вопросу подбора кандидатуры руководителя проверяющей группы. При наличии возможности обязанности руководителя проверяющей группы должны быть возложены на сотрудника, имеющего высокий квалификационный уровень и опыт проведения выездных проверок у налогоплательщиков, относящихся к определенной сфере деятельности.

Подготовка предложений о включении в состав проверяющей группы специалистов органов полиции целесообразна в следующих **случаях**:

– при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком совершено нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее признаки преступления, либо при наличии признаков иных налоговых правонарушений, необходимость выявления которых требует участия специалистов-ревизоров и (или) сотрудников оперативных подразделений;

– назначение выездной налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии с пунктом 2 статьи 36 НК РФ.

Подготовка предложений о необходимости привлечения к проведению проверки сотрудников органов исполнительной власти, других органов и организаций в качестве специалистов осуществляется в случаях, если по результатам предпроверочного анализа установлено, что для целей выявления предполагаемых нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе выездной проверки необходимо проведение мероприятий налогового контроля (осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода или прибыли, производства выемки (изъятия) доку-

ментов и предметов, проведение инвентаризаций и др.), требующих специальных познаний в сфере науки и (или) технологий.

Например, при наличии оснований полагать, что налогоплательщиком ведется «теневая» бухгалтерия, для участия в проведении осмотра содержания системных блоков компьютеров (поиска файлов, имеющих отношение к ведению «теневого» бухгалтерии, выявления и восстановления удаленных файлов и т.д.) и их выемки необходимо привлечение специалиста, обладающего познаниями в сфере информационных технологий. При наличии обстоятельств, свидетельствующих о производстве налогоплательщиком неучтенной продукции, необходимо подготовить предложения о приглашении для участия в проведении осмотра территории и помещений налогоплательщика специалиста, обладающего познаниями в сфере технологии производства соответствующей продукции.

При подготовке предложений о дате начала выездной налоговой проверки необходимо учитывать следующие обстоятельства:

- необходимость завершения до начала выездной проверки мероприятий по сбору материалов (информации), имеющих существенное значение для решения вопросов по организации проверки;

- возможность привлечения к проведению проверки специалистов налогового органа, имеющих высокую квалификацию и опыт работы по контролю за организациями, функционирующими в соответствующей сфере деятельности (при наличии необходимости привлечения таких специалистов);

- возможность проведения налоговым органом либо другими налоговыми органами скоординированных контрольных мероприятий в отношении контрагентов налогоплательщика, аффилированных с ним лиц (при наличии подобной необходимости);

- наличия необходимости координации даты начала выездной проверки с датами проверок, проводимых другими контролирующими и правоохранительными органами;

- необходимости завершения выездной проверки до момента ликвидации (реорганизации) организации-налогоплательщика;

- необходимости начала выездной проверки до завершения года, которому предшествуют три года, которые предполагается охватить проверкой;

- иные необходимые обстоятельства.

Подготовка предложений о предполагаемой продолжительности выездной проверки осуществляется с учетом следующих **обстоятельств**:

- объем и характер деятельности запланированного к выездной проверке налогоплательщика, его организационная структура, территориальное расположение структурных подразделений, которые предполагается охватить проверкой;

- количество вопросов, которые предполагается включить в программу проверки, степень их сложности;

- количество налоговых периодов, которые предполагается охватить выездной проверкой;

- оценка уровня рисков совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений и предполагаемых трудозатрат, необходимых для их выявления;

- предполагаемый объем имеющейся у налогоплательщика документации, подлежащей проверке, с учетом ранее подготовленных сотрудником, осуществляющим предпроверочный анализ, предложений о необходимой глубине ее проверки;

- имеющаяся информация об уровне организации работы по ведению бухгалтерского и налогового учета у налогоплательщика;

- предполагаемый объем информации о налогоплательщике, который может быть получен от других лиц;

- предполагаемое количество членов проверяющей группы, уровень их квалификации и наличие необходимого опыта в сфере контроля за организациями соответствующей сферы деятельности;

- необходимость соблюдения установленных статьей 89 НК РФ ограничений продолжительности выездной проверки.

3.3 Цифровизация аналитики и налоговые риски

Новая цифровая платформа налогового администрирования базируется на централизованной обработке данных о налогоплательщике в едином информационном пространстве с использованием технологий Big Data.



Это позволяет реализовать основные **принципы организации контрольной работы ФНС России:**

1. Риск-ориентированный подход по выявлению налоговых рисков и их оценке в том или ином сегменте рынка и отрасли.

2. Создание среды, в которой операции всех участников и игроков рынка в том или ином сегменте для налоговых органов прозрачны. Прозрачность рынка оценивается не только налоговым органом, но и всеми участниками рынка.

3. Выездная налоговая проверка становится крайней мерой реагирования.

Налоговая нагрузка является одним из основных индикаторов соблюдения налогоплательщиками налоговой дисциплины, показателем которой рассчитывается как отношение суммы уплаченных налогов (без агентских платежей по НДФЛ и налога на прибыль в виде дивидендов) к сумме доходов за год (без дивидендов).

Для расчета налоговой нагрузки используется интерактивный цифровой сервис «Налоговый калькулятор по расчету налоговой нагрузки» (далее – Налоговый калькулятор).⁴⁸ Налогоплательщик может самостоятельно оценить свою налоговую нагрузку путем сравнения со среднеотраслевой, сложившейся в регионе деятельности.

В целях расчета среднеотраслевой налоговой нагрузки разработано специальное программное обеспечение в составе АИС «Налог-3» – «Анализ среднеотраслевых индикаторов» (декабрь 2018 г., ПО «Анализ СОИ»).



Программный комплекс «Анализ СОИ» объединяет данные ЕГРЮЛ, налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности, справок формы № 2-НДФЛ, информацию об уплате налогов по более чем миллиону фактически работающих организаций на общем режиме налогообложения.

С помощью Налогового калькулятора рассчитывается не только налоговая нагрузка, но и еще до 50 других показателей: рентабельность продаж, уровень налоговых вычетов по НДС, средней заработной платы, коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость и риски банкротства и т.д.

⁴⁸ www.pb.nalog.ru/calculator.html.

Данные ПО «Анализ СОИ» сегментированы по субъектам РФ и по 300 видам экономической деятельности за несколько лет, что позволяет производить любые аналитические выборки и сравнения. Например, сравнение региональных показателей со средними по России или с аналогичными отраслевыми показателями по регионам.

В основу алгоритма расчетов вышеуказанных показателей заложены научно обоснованные методы математической статистики.

На сайте ФНС России размещен короткий обучающий ролик. Пользоваться сервисом очень просто. Чтобы узнать о налоговой нагрузке в своей отрасли или в отрасли партнеров, необходимо выбрать период, вид экономической деятельности и субъект РФ (см. рис. 15).

На уровень совокупной налоговой нагрузки может влиять уплата НДС и акцизов, поэтому сервис позволяет определять среднюю налоговую нагрузку по ключевым налогам: НДС и налогу на прибыль, а также уровень рентабельности, характеризующий эффективность работы организации.

Например, анализируемый период – 2017 год, вид экономической деятельности – 21 «Производство лекарственных средств и материалов, применяемых в медицинских целях», субъект РФ – Москва.

Рисунок 15 – Калькулятор расчета налоговой нагрузки (шаг № 1)⁴⁹

⁴⁹<https://www.nalog.ru/>

Получаем среднеотраслевые показатели (см. рис. 16).

Показатели	Показатели налоговой нагрузки		Отклонение от среднеотраслевой нагрузки
	Среднеотраслевая	Фактическая*	
Совокупная нагрузка (без НДС и акцизов), %	3.42	-	-
Совокупная нагрузка (с учетом НДС и акцизов), %	3.42	-	-
Нагрузка по налогу на прибыль, %	1.11	-	-
Нагрузка по НДС, %	2.22	-	-

* Для сравнения показателей фактической налоговой нагрузки Вашего предприятия со средними значениями в отрасли воспользуйтесь [налоговым калькулятором](#)

УВАЖАЕМЫЙ ПОЛЬЗОВАТЕЛЬ!
Дополнительно рекомендуем обратить внимание на показатель рентабельности продаж в отрасли.

Показатели	Среднеотраслевые индикаторы
Рентабельность продаж, %	6.95

При определении уровня уплаты НДФЛ, страховых взносов рекомендуем учитывать значение показателя «средняя заработная плата».

Рисунок 16 – Среднеотраслевые индикаторы
«Производство лекарственных средств и материалов,
применяемых в медицинских целях»⁵⁰

Для сравнения фактической налоговой нагрузки со среднеотраслевым показателем делается **интерактивный расчет**:

- вводятся данные о сумме фактически уплаченных налогов и фактически полученных доходов, далее – после нажатия кнопки «Рассчитать фактические показатели» сервис покажет возможные налоговые риски: при отклонении фактических показателей налогоплательщика в сторону занижения загорается красный индикатор, при превышении – зеленый индикатор (см. рис. 17).

В расчете не участвуют показатели по уплате НДФЛ и страховым взносам, поскольку они зависят от уровня заработной платы.

Сам по себе факт выявления налоговых рисков не дает оснований налоговым органам для доначисления налогов, поскольку налоговые органы должны доказать факт нарушения законодательств-

⁵⁰<https://www.nalog.ru/>

ва РФ о налогах и сборах. Налогоплательщик же может уточнить налоговые обязательства, предоставив уточненные налоговые декларации.

Показатели	Показатели налоговой нагрузки		Отклонение от среднеотраслевой нагрузки
	Среднеотраслевая	Фактическая*	
Совокупная нагрузка (без НДС и акцизов), %	3.42	15.38	▲ 11.96
Совокупная нагрузка (с учетом НДС и акцизов), %	3.42	15.38	▲ 11.96
Нагрузка по налогу на прибыль, %	1.11	12.69	▲ 11.58
Нагрузка по НДС, %	2.22	2.69	▲ 0.47

* Для сравнения показателей фактической налоговой нагрузки Вашего предприятия со средними значениями в отрасли воспользуйтесь [налоговым калькулятором](#) ➔

УВАЖАЕМЫЙ ПОЛЬЗОВАТЕЛЬ!

Дополнительно рекомендуем обратить внимание на показатель рентабельности продаж в отрасли.

Показатели	Среднеотраслевые индикаторы
Рентабельность продаж, %	6.95

При определении уровня уплаты НДФЛ, страховых взносов рекомендуем учитывать значение показателя «[средняя заработная плата](#)».

Рисунок 17 – Показатели налоговой нагрузки (среднеотраслевые, фактические, отклонения)

В случае, если налоговая нагрузка на протяжении ряда лет стабильно низкая, то налогоплательщик попадает в зону внимания налоговых органов и может быть рекомендован для назначения ВМП.



Цифровой сервис может использоваться региональными органами власти в целях **оценки бизнес-климата региона** с точки зрения полноты исполнения налоговых обязательств:

- при заключении государственных контрактов;
- при расчете наполняемости регионального бюджета (30% от НДФЛ поступает в региональный бюджет, эти поступления зависят от уровня заработной платы);

- при принятии решений о предоставлении налоговых льгот и преференций (развитие отдельных отраслей или реализация инвестиционных проектов по созданию новых производств зависят от уровня налоговой нагрузки в динамике).

Предполагается развитие сервиса в целях предоставления более точных данных по типичным значениям налоговой нагрузки и заработной платы помимо отраслевого и регионального разрезов. В настоящее время рассматриваются варианты дифференциации в зависимости от масштабов бизнеса, основанных на предельных объемах выручки и численности работников, критерии которых предусмотрены ФЗ от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации»:

1. Для микропредприятий:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) – 120 млн руб.;
- среднесписочная численность работников – 15 человек.

2. Для малых предприятий:

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) – 2 млрд руб.;
- среднесписочная численность работников – 101-250 человек.

Могут быть и другие варианты, в обсуждении принимают участие работники налоговых органов и предприниматели.

Учитывая вышесказанное, моментом, предопределяющим решение о проведении контрольного мероприятия, является мониторинг финансово-хозяйственной деятельности. ФНС России концентрирует усилия на налогоплательщиках, попавших в зоны риска.

Разработанная **Концепция системы планирования выездных проверок** определила 12 критериев налоговых рисков, по которым в результате аналитической работы проводится отбор налогоплательщиков для включения в план выездных налоговых проверок. Критерии эти общедоступны и размещены на интернет-сайте ФНС России, и каждый налогоплательщик может, обратившись к сайту, самостоятельно определить, попадает он в зону риска или нет.

Риски неуплаты налогов оцениваются по отдельно взятому критерию. Планируя выездные проверки, оцениваются все аспекты

деятельности налогоплательщика. Отбираются для проверок те налогоплательщики, которые попали одновременно в несколько зон налоговых рисков. Чем больше таких зон, тем вероятность выездной проверки выше.

Традиционные зоны налоговых рисков в совокупности – это низкая налоговая нагрузка и рентабельность, наличие убытков, выплата заработной платы ниже среднего уровня по отрасли в регионе, а также ведение хозяйственной деятельности с применением схем уклонения от уплаты налогов.

Например, возьмем первый критерий – налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли: по виду экономической деятельности «Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг» налоговая нагрузка составила 19,7%. Если у налогоплательщика она значительно меньше – 8 или 10%, он может быть включен в план проверок. Данные о налоговой нагрузке ежегодно обновляются и размещаются на сайте ФНС России.

Или другой пример: критерий выплаты среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъектах РФ. На основе сведений Росстата этот критерий определяется по каждому региону. Если среднемесячная зарплата по отрасли «Строительство» составляет 22,9 тыс. руб., а у налогоплательщика она, например, 5 тыс. рублей на одного работника, он может быть включен в план проверок.

Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок введено двенадцать признаков, наличие которых свидетельствует о том, что у налогоплательщика есть высокие шансы попасть в поле зрения налоговых органов и выступить объектом выездной налоговой проверки.

Наличие любого из них может служить поводом для налогоплательщика назначение выездной налоговой проверки. К их числу относятся следующие **признаки**:

1. Налоговая нагрузка у налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности). При этом налоговая нагрузка рассчитана как соотношение суммы уплаченных налогов по данным

отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики.

2. В бухгалтерской или налоговой отчетности налогоплательщика на протяжении нескольких налоговых периодов отражаются убытки.

Налогоплательщик попадает в поле зрения налогового органа по данному признаку при условии, если его финансово-хозяйственная деятельность осуществлялась с убытком в течение двух и более календарных лет.

3. В налоговой отчетности за определенный период отражены значительные суммы налоговых вычетов.

Сумма налоговых вычетов рассматривается как значительная в том случае, если доля вычетов по НДС от суммы начисленного с налоговой базы данного налога равна либо превышает 89% за период 12 месяцев.

4. Темп роста расходов налогоплательщика опережает темп роста его доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Темп роста расходов и доходов сопоставляется налоговым органом по данным налоговой отчетности, а также по данным финансовой отчетности.

5. Величина среднемесячной заработной платы на одного работника, рассчитанная для налогоплательщика, ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

6. Налогоплательщик неоднократно приближался менее чем на 5% к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять специальные налоговые режимы.

Данный критерий применяется по отношению к налогоплательщикам, применяющим специальные налоговые режимы (упрощенная система налогообложения, единый сельскохозяйственный налог, единый налог на вмененный доход).

7. Сумма расходов, отражаемая индивидуальным предпринимателем, максимально приближена к сумме его дохода, полученно-

го за календарный год. Данный признак применяется только в отношении индивидуальных предпринимателей.

8. Финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика построена на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия обоснованных экономических или иных причин (деловой цели).

9. Налогоплательщик не представил пояснения на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

Данный критерий считается выполненным в случае, если налогоплательщик без объективных причин не представил в налоговый орган пояснения относительно выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) относительно противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, а также в случае если в целях, предусмотренных ст. 88 НК РФ, налогоплательщик не явился в налоговый орган на основании письменного Уведомления о вызове и не представил согласно этому Уведомлению в течение пяти дней необходимые пояснения или не внес соответствующие исправления в установленный срок.

10. Налогоплательщик неоднократно осуществлял снятие с учета и постановку на учет в налоговых органах в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами).

Налоговый орган обращает внимание не на любую смену места нахождения, а на неоднократные попытки сменить место постановки на налоговый учет в период проведения выездной налоговой проверки, для налоговых органов имеют значение только те ситуации, в которых имели место два и более случаев, когда налогоплательщик инициировал в период проведения выездной налоговой проверки смену места нахождения, сопровождающуюся переходом в другую налоговую инспекцию.

11. Уровень рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика значительно отклоняется от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

Значительным отклонением от среднего уровня рентабельности является отклонение на 10% и более.

12. Налогоплательщик ведет деятельность с высоким налоговым риском.

По мнению ФНС России, о высоком налоговом риске хозяйственной деятельности может свидетельствовать либо способ ее осуществления, либо характер взаимоотношений налогоплательщика с его контрагентами.

При определенных условиях налоговый орган может оценить контрагента налогоплательщика в качестве «проблемного», а сделку, совершенную с таким контрагентом, – в качестве сомнительной. Это возможно при наличии следующих **признаков**:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;

- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего личность;

- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных, и/или торговых площадей;

- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, рекомендаций партнеров, сайта контрагента и т.п.).

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ.



Риск признания контрагента «проблемным», а совершенной с ним сделки – сомнительной дополнительно повышается в случае одновременного присутствия следующих обстоятельств:

- контрагент, имеющий вышеуказанные признаки, выступает в роли посредника;

- наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил делового оборота (например, длительные отсрочки платежа, поставка крупных партий товаров без предоплаты или гарантии оплаты, несопоставимые с последствиями нарушения сторонами договоров штрафными санкциями, расчеты через третьих лиц, расчеты векселями и т.п.);

- приобретение через посредников товаров, производство и заготовка которых традиционно производится физическими лицами, не являющимися предпринимателями (сельхозпродукция, вторичное сырье (включая металлолом), продукция промысла и т.п.);

- выпуск, покупка/продажа контрагентами векселей, ликвидность которых не очевидна или не исследована, а также выдача/получение займов без обеспечения (при этом негативность данного признака усугубляет отсутствие условий о процентах по долговым обязательствам любого вида, а также сроки погашения указанных долговых обязательств больше трех лет);

- существенная доля расходов по сделке с «проблемными» контрагентами в общей сумме затрат налогоплательщика, при этом отсутствие экономического основания целесообразности такой сделки при одновременном отсутствии положительного экономического эффекта от ее осуществления и т.п.

Чем больше вышеперечисленных признаков одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налоговых рисков и тем больше вероятность проведения в отношении него выездной налоговой проверки.

При планировании налоговых проверок налоговые органы помимо анализа вышеуказанных критериев обращают внимание на следующие обстоятельства:

- уменьшение общей суммы исчисленных налогов при росте или неизменном уровне дохода;

- превышение суммы налоговых вычетов по НДС, указанной в налоговой декларации, над суммой, при которой УФНС России по субъекту Российской Федерации рекомендует включить налогоплательщика в план проверок (например, в г. Москве включаются в план проверок налогоплательщики, у которых сумма налоговых вычетов превышает 5 млн. руб.);

- превышение удельного веса вычетов, установленного УФНС России по субъекту Российской Федерации, на протяжении нескольких налоговых периодов (например, в г. Москве включаются в план проверок налогоплательщики, у которых соотношение показателей «налоговые вычеты по НДС» и «НДС, начисленный к уплате в бюджет» превышает 89%);

- несвоевременное выполнение требований ИФНС России о представлении документов;

- большие доначисления в результате проведения предыдущей выездной налоговой проверки.

Следует отметить, что в настоящее время усиливается отраслевая направленность контрольно-аналитической работы при планировании налоговых проверок.

Таким образом, в целях обеспечения системного подхода к отбору объектов для проведения выездных налоговых проверок Концепция установила алгоритм такого отбора, основанный на качественном и всестороннем анализе всей информации, которой располагают налоговые органы (в том числе полученной из внешних источников), и определении на ее основе так называемых зон риска совершения налоговых правонарушений.

Безусловно, наличие критериев отбора налогоплательщиков для проведения налоговой проверки является плюсом. Однако их нельзя использовать как догму, ведь любое отклонение от утвержденных показателей не всегда свидетельствует о совершении налогового правонарушения. Они должны служить определенным ориентиром, как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

Совершенствование критериев отбора налогоплательщиков для выездной налоговой проверки путем их автоматизации позволяет в значительной степени облегчить процесс планирования проверки: затрачивается меньшее количество рабочего времени, уменьшается трудоемкость, увеличивается результативность и т.д.

В ходе проведения предпроверочного анализа при получении запросов, проведения допроса свидетелей и т.п. мероприятиях по осуществлению налогового контроля налогоплательщик может предпринять предварительные меры по исключению его из зоны риска.

Для этого налогоплательщику разрешено самостоятельно провести оценку рисков. В случае, если он установит факты недостаточных документальных свидетельств должной осмотрительности при выборе некоторых контрагентов по ряду сделок, то этим налогоплательщиком добровольно составляется пояснительная записка и представляются уточненные налоговые декларации с перерасчетом налоговых обязательств с указанием налога (налогов, сбора/сборов) с указанием налогового периода, за который осуществлен перерасчет.

Налогоплательщик должен уведомить налоговый орган, что данные факты не носят системного характера и не связаны с умыслом получить необоснованную налоговую выгоду, а также то, что иные способы, соответствующие информации, размещенной на сайте ФНС России, не применялись, с просьбой учесть добровольно предпринятые меры по снижению налоговых рисков при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок (приказ ФНС России от 14.10.2008 г. № ММ-3-2/467).

Окончательное решение о включении налогоплательщика в план ВНП принимается с учетом камеральной проверки уточненных деклараций и письменных пояснений налогоплательщика.



ВОПРОСЫ И ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. Какие возможности представляет электронный сервис «Личный кабинет для ФЛ»?
2. Каким образом можно сформировать налоговую декларацию по формам № 3-НДФЛ и № 4-НДФЛ и отправить в налоговый орган?
3. Какие сведения и информация размещены в Личном кабинете индивидуального предпринимателя?
4. Какими электронными сервисами может воспользоваться налогоплательщик-юридическое лицо через Личный кабинет?
5. Назовите основные принципы организации контрольной работы, реализуемые ФНС России на современном этапе.
6. Какие электронные сервисы используются для оценки налоговых рисков?

Практическое задание 1.

Рассчитайте сумму налогового вычета по НДФЛ на электронном сервисе «Программа» – «Декларация № 3-НДФЛ». Исходные данные: заработная плата по справке 2-НДФЛ за 2018 г. – 244 тыс. руб., оплачено за обучение в Университете в 2018 г. – 176 тыс. руб., данные о получателе налогового вычета – использовать лично свои или одного из родителей.

Практическое задание 2.

Определите налоговый риск по НДС, исходя из того, что «сумма налоговых вычетов по НДС» составляет – 120 млн руб., а «сумма начисленного НДС с оборотов по реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) – 566 млн руб. Попадает ли данный налогоплательщик в «зону риска» и какие будут дальнейшие действия налогового органа?