

Утвержден Коллегией Счетной палаты
Российской Федерации 26 февраля 2019 года

Аудитор Счетной палаты Российской Федерации
С.И. ШТОГРИН

**ОТЧЕТ О РЕЗУЛЬТАТАХ КОНТРОЛЬНОГО МЕРОПРИЯТИЯ
«ПРОВЕРКА АДМИНИСТРИРОВАНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ
СТОИМОСТЬ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ (ВКЛЮЧАЯ ВОПРОСЫ
ЭКСПОРТНЫХ, ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ, УРЕГУЛИРОВАНИЯ
ЗАДОЛЖЕННОСТИ) И ИХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ С ТАМОЖЕННЫМИ
ОРГАНАМИ В 2015–2017 ГОДАХ И ИСТЕКШЕМ ПЕРИОДЕ
2018 ГОДА»**

Итоги проверки

Счетная палата проверила администрирование налога на добавленную стоимость (далее – НДС) налоговыми органами и их взаимодействие с таможенными органами в 2015–2018 годах.

Проверка показала, что в период 2015–2018 годов в нормативные правовые акты о налогах и сборах был внесен ряд изменений, который оказал значительное влияние на объем поступления в федеральный бюджет НДС.

В 2015 году введено обязательное электронное декларирование, что позволило налоговым органам внедрить автоматизированную систему контроля НДС-2 (далее – АСК НДС-2), используемую при администрировании НДС.

Цифровая система контроля уплаты НДС улучшила собираемость налога. Так, в среднем поступления от НДС росли более чем на 13% в год. В то же время данная система позволяет незаконно минимизировать налоговые обязательства.

Доля поступления НДС от налогоплательщиков, администрируемых налоговыми органами г. Москвы, в проверяемом периоде составляет более трети от общей суммы поступления налога в целом по Российской Федерации, за исключением 11 месяцев 2018 года (30,3 %). Однако не привлекаются к ответственности должностные лица за представление декларации по НДС позже установленного срока. Сумма потенциально не поступивших денежных средств в консолидированный бюджет Российской Федерации составляет от 99,8 млн рублей до 166,4 млн рублей.

В связи с отсутствием возможности сопоставления записей в АСК НДС-2 налоговые органы не могут осуществлять камеральные проверки посредством данного программного комплекса.

Правовой акт, устанавливающий основания для аннулирования налоговых деклараций по НДС, отсутствует.

Цели

1. Определить влияние изменений нормативных правовых актов о налогах и сборах на объем поступления в федеральный бюджет НДС, администрируемого налоговыми органами.
2. Проверить организацию и осуществление администрирования налоговыми органами НДС, а также проведение контроля за территориальными налоговыми органами по администрированию НДС.
3. Выявить потенциальные резервы доходов федерального бюджета за счет улучшения администрирования налоговыми органами НДС.

Выводы

УФНС России по г. Москве не осуществляло должный контроль за деятельностью нижестоящих налоговых органов.

Обязанность налогоплательщика по представлению налоговым органам истребуемых документов в электронном виде при проведении мероприятий налогового контроля налоговых деклараций по НДС отсутствует. При этом Налоговым кодексом Российской Федерации предусмотрено представление налоговой декларации по НДС по телекоммуникационным каналам связи.

Предложения Счетной палаты Правительству Российской Федерации

- Рассмотреть вопрос об увеличении суммы административного штрафа, предусмотренного статьей 15.5 КоАП, в целях восполнения финансовых затрат федерального бюджета, связанных с привлечением к административной ответственности должностных лиц за нарушение сроков представления налоговой декларации;
- внести изменения в пункт 2 статьи 93 Налогового кодекса Российской Федерации в части установления обязанности по направлению проверяемым лицом в налоговые органы истребуемых документов для проведения налоговых проверок исключительно в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Предложения Счетной палаты Федеральной налоговой службе

- Сформировать в автоматическом режиме в программных комплексах, используемых налоговыми органами, перечень налогоплательщиков, обязанных представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по НДС, и перечень лиц, не исполнивших обязанность по представлению деклараций;
- доработать программные комплексы налоговых органов с целью включения в них сведений о заключенных договорах поручительства, заявлений налогоплательщиков о возмещении НДС в заявительном порядке по договорам поручительства, решений о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке, для учета данных показателей в автоматизированном режиме при формировании отчета по форме 2-НДС «Отчет о возмещении налога на добавленную стоимость».

Основание для проведения контрольного мероприятия

Пункты 3.1.0.2, 3.1.0.2.1, 3.1.0.2.2, 3.1.0.2.3 Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2019 год (переходящее из Плана работы Счетной палаты Российской Федерации на 2018 год, пункты 3.1.0.3, 3.1.0.3.2, 3.1.0.3.3, 3.1.0.3.4).

Предмет контрольного мероприятия

1. Администрирование налоговыми органами налога на добавленную стоимость (включая вопросы экспортных, импортных операций, урегулирования задолженности).

2. Практика взаимодействия налоговых органов с таможенными органами по вопросам администрирования налога на добавленную стоимость.

Объекты контрольного мероприятия

- Управление Федеральной налоговой службы по г. Москве;
- Инспекция Федеральной налоговой службы № 1 по г. Москве;
- Инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по г. Москве.

Срок проведения контрольного мероприятия

С 19 по 30 ноября 2018 года и с 9 января по 26 февраля 2019 года.

Цели контрольного мероприятия

1. Определить влияние изменений законодательства о налогах и сборах, нормативных правовых актов Российской Федерации, в том числе нормативных правовых актов Минфина России, ФНС России и совместных нормативных правовых актов ФНС России и ФТС России на объем поступления налога на добавленную стоимость, администрируемого налоговыми органами в федеральный бюджет.

2. Проверить организацию и осуществление администрирования НДС, а также проведение контроля за территориальными налоговыми органами по администрированию НДС.

3. Выявить потенциальные резервы доходов федерального бюджета за счет улучшения администрирования налоговыми органами налога на добавленную стоимость.

Проверяемый период деятельности

2015–2017 годы и истекший период 2018 года.

Краткая характеристика проверяемой сферы деятельности объектов проверки

Порядок исчисления и уплаты, освобождения от уплаты НДС регулируется положениями главы 21 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на добавленную стоимость», нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Доля поступления НДС в общей сумме доходов федерального бюджета составляет более 30 %, в том числе доля НДС, поступившего от налогоплательщиков, состоящих на налоговом учете в Управлении Федеральной налоговой службы по г. Москве (далее – УФНС России по г. Москве, Управление), в 2015–2018 годах варьируется от 6,7 % до 5,7 %. Сведения представлены в таблице:

(млн руб.)

	2015 г.	Доля в федеральном бюджете, %	2016 г.	Доля в федеральном бюджете, %	2017 г.	Доля в федеральном бюджете, %	11 мес. 2018 г.	Доля в федеральном бюджете, %
Доходы федерального бюджета	13659242,9	100,0	13460040,7	100,0	15088914,8	100,0	17454914,4	100,0
в том числе НДС – всего	4233568,2	31,0	4570961,2	34,0	5137148,8	34,0	5331745,9	30,5

	2015 г.	Доля в федеральном бюджете, %	2016 г.	Доля в федеральном бюджете, %	2017 г.	Доля в федеральном бюджете, %	11 мес. 2018 г.	Доля в федеральном бюджете, %
из него: НДС, администрируемый ФНС России	2590082,8	19,0	2808190,9	20,9	3236304,4	21,4	3303862,6	18,9
в том числе НДС, поступивший от налогоплательщиков УФНС России по г. Москве	916332,0	6,7	971553,0	7,2	1068749,6	7,1	1000215,3	5,7

УФНС России по г. Москве, Инспекция Федеральной налоговой службы № 1 по г. Москве (далее – ИФНС России № 1 по г. Москве, Инспекция № 1), Инспекция Федеральной налоговой службы № 7 по г. Москве (далее – ИФНС России № 7 по г. Москве, Инспекция № 7) являются территориальными органами Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России) и входят в единую централизованную систему налоговых органов¹.

В соответствии с положениями² об УФНС России по г. Москве, ИФНС России № 1 по г. Москве, ИФНС России № 7 по г. Москве указанные территориальные органы осуществляют функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения, полнотой учета выручки денежных средств и использованием специальных банковских счетов платежными

¹ Управление находится в непосредственном подчинении Федеральной налоговой службы и подконтрольно ей. Инспекции №№ 1 и 7 находятся в непосредственном подчинении УФНС России по г. Москве и подконтрольны ФНС России и Управлению.

² В проверяемом периоде деятельность УФНС России по г. Москве регламентировалась положениями, утвержденными руководителем ФНС России 28 мая 2012 года и 17 июня 2015 года, ИФНС России № 1 по г. Москве и ИФНС России № 7 по г. Москве – положениями, утвержденными руководителем УФНС России по г. Москве 29 января 2013 года и 17 декабря 2015 года.

агентами (субагентами), банковскими платежными агентами (субагентами) и поставщиками.

Результаты контрольного мероприятия

Цель 1. Определить влияние изменений законодательства о налогах и сборах, нормативных правовых актов Российской Федерации, в том числе нормативных правовых актов Минфина России, ФНС России и совместных нормативных правовых актов ФНС России и ФТС России на объем поступления налога на добавленную стоимость, администрируемого налоговыми органами в федеральный бюджет

В ходе проведения контрольного мероприятия были выявлены факты несоответствия положений об УФНС России по г. Москве, ИФНС России № 1 по г. Москве, ИФНС России № 7 по г. Москве типовым положениям о территориальных органах Федеральной налоговой службы, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации (далее – Минфин России) от 17 июля 2014 года № 61н (в редакции от 9 августа 2018 года), в части наделения налоговых органов полномочиями по администрированию страховых взносов, по осуществлению функции органа валютного контроля в пределах компетенции налоговых органов, по контролю и надзору за соблюдением резидентами (за исключением кредитных организаций) и нерезидентами валютного законодательства Российской Федерации, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля (за исключением контроля за валютными операциями, связанными с перемещением товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза), а также по ведению учета организаций и физических лиц на территории субъекта Российской Федерации в целях проведения налогового контроля.

Руководителем ФНС России 21 января 2019 года утверждено новое Положение об УФНС России по г. Москве с учетом изменений, предусмотренных приказом Минфина России от 9 августа 2018 года № 165н.

Руководителем УФНС России по г. Москве 15 февраля 2019 года утверждены новые положения об ИФНС России № 1 и № 7 по г. Москве.

1.1. Поступление НДС в федеральный бюджет от налогоплательщиков, администрируемых УФНС России по г. Москве, в 2015 году – 11 месяцев 2018 года характеризуется показателями, представленными в таблице:

(млн руб.)

Поступление НДС в федеральный бюджет	код строки	2014 г.	2015 г.	Темп 2015 г. к 2014 г., %	2016 г.	Темп 2016 г. к 2015 г., %	2017 г.	Темп 2017 г. к 2016 г., %	11 мес. 2018 г.	Темп 11 мес. 2018 г. к 11 мес. 2017 г., %
Всего по России	1	2300680,5	2590082,8	112,6	2808190,9	108,4	3236304,4	115,2	3303862,6	115,8
в том числе										
УФНС России по г. Москве	2	780729,4	916332,0	117,4	971553,0	106,0	1068749,6	110,0	1000215,3	103,7
Доля УФНС России по г. Москве в целом по России, %	3	33,9	35,4		34,6	97,8	33,02		30,3	
из строки 2:										
ИФНС России № 1 по г. Москве	4	27835,8	29776,2	107,0	30713,8	103,1	35509,7	115,6	32950,4	99,1
ИФНС России № 7 по г. Москве	5	7158,4	12542,7	175,2	22530,1	179,6	19124,7	84,9	16110,5	95,3

Доля поступления НДС от налогоплательщиков, администрируемых Управлением, в проверяемом периоде составляет более трети от общей суммы поступления налога в целом по Российской Федерации, за исключением 11 месяцев 2018 года (30,3 %). Кроме того, с каждым годом наблюдается снижение указанного соотношения, что обусловлено передачей на налоговый учет крупнейших налогоплательщиков в Межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам (далее – МРИ ФНС России по КН), в соответствии с решениями, принятыми ФНС России³.

Передача крупнейших налогоплательщиков на налоговый учет в МРИ ФНС России по КН является одной из причин снижения суммы налога,

³ Передача организаций на налоговый учет в (из) МРИ ФНС России по КН устанавливается графиками постановки на учет организаций, которые направляются ФНС России в адрес подведомственных налоговых органов письмами с грифом «для служебного пользования».

исчисленного по налогооблагаемым объектам, и снижения суммы налоговых вычетов в 2017 и 2018 годах. Сведения в соответствии с данными отчета по форме № 1-НДС «О структуре начисления налога на добавленную стоимость» (по налогоплательщикам, состоящим на налоговом учете в УФНС России по г. Москве)⁴ представлены в таблице:

(млн руб.)

	2014 г.	2015 г.	Темп 2015 г. к 2014 г., %	2016 г.	Темп 2016 г. к 2015 г., %	2017 г.	Темп 2017 г. к 2016 г., %	2018 г.	Темп 2018 г. к 2017 г., %
Сумма налога, исчисленная по налогооблагаемым объектам, всего (100=110+120+130)	9329,0	10275,6	110,1	10560,8	102,8	10463,6	99,1	9553,2	91,3
Сумма налоговых вычетов, всего (200=210+220+230)	8599,8	9404,6	109,4	9598,6	102,1	9451,3	98,5	8532,3	90,3
Доля вычетов в исчисленном налоге, %	92,2	91,5		90,9		90,3		89,3	

Так, в связи с передачей на налоговый учет 210 финансово-кредитных и страховых организаций в МРИ ФНС России по КН № 9 сумма снижения поступления НДС в 2015 году к 2014 году составляет 13993,9 млн рублей⁵.

В соответствии с уточненными графиками постановки на налоговый учет крупнейших налогоплательщиков в 2016 году 6 телекоммуникационных компаний подлежали передаче на налоговый учет в МРИ ФНС России по КН № 7 и одна финансовая организация – в МРИ ФНС России по КН № 9.

В 2017 году передача организаций из УФНС России по г. Москве на налоговый учет в МРИ ФНС России по КН не осуществлялась. В 2018 году в МРИ ФНС России по КН переданы 174 организации, вместе с тем в феврале-марте 2018 года из МРИ ФНС России по КН в УФНС России по г. Москве переданы на налоговый учет 62 организации, в том числе в Межрайонную инспекцию ФНС России № 48 по г. Москве – 52 организации.

⁴ Здесь и далее сведения из статистической налоговой отчетности представлены по УФНС России по г. Москве.

⁵ Оценка снижения поступления НДС осуществлена УФНС России по г. Москве.

В 2018 году ФНС России изменены критерии, в соответствии с которыми организации подлежат налоговому администрированию в МРИ ФНС России по КН⁶.

1.2. В период 2015–2018 годов в главу 21 Налогового кодекса Российской Федерации и в нормативные правовые акты, регулирующие порядок исчисления, уплаты и освобождения от уплаты НДС, внесен ряд изменений в части введения освобождения или отмены освобождения от налогообложения НДС реализации отдельных видов товаров (работ, услуг). Однако они не оказали значительного влияния на объем поступления НДС от налогоплательщиков, администрируемых УФНС России по г. Москве.

Вместе с тем внесенные изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в части порядка представления налоговых деклараций по НДС в электронном виде оказали влияние на поступление налога в федеральный бюджет и изменили подход к проведению мероприятий налогового контроля.

Введение обязанности предоставления налогоплательщиками налоговых деклараций по НДС, а также сведений из книги покупок и книги продаж в электронном виде (начиная с налоговых деклараций за I квартал 2015 года), позволило ФНС России внедрить автоматизированную систему контроля НДС-2 (далее – АСК НДС-2), используемую при администрировании НДС. Программа в автоматическом режиме сравнивает счета-фактуры по цепочке поставщиков на основании сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур и позволяет выявлять расхождения в операциях, по которым заявлены вычеты по НДС, но не исчислен налог. Так, показатель доли налоговых вычетов в сумме НДС, исчисленного по налогооблагаемым объектам, с 92,2 % в 2014 году снижен на 2,9 процентного пункта до 89,3 % в 2018 году (см. предыдущую таблицу).

Анализ изменения законодательства о налогах и сборах представлен в приложении 1 к отчету (приложения в Бюллетене не публикуются).

⁶ Приказ ФНС России от 28 сентября 2018 года № ММВ-7-7/557@ «О внесении изменений в приказ МНС России от 16 апреля 2004 года № САЭ-3-30/290@ и приказ ФНС России от 16 мая 2007 года № ММ-3-06/308@». С 1 февраля 2019 года из структуры УФНС России по г. Москве исключены 4 межрайонные инспекции и подчинены МРИ ФНС России по КН и в подчинении УФНС России по г. Москве находится 37 налоговых инспекций (34 – территориальных и 3 межрайонных (далее – МИФНС России по г. Москве)).

Цель 2. Проверить организацию и осуществление администрирования НДС, а также проведение контроля за территориальными налоговыми органами по администрированию НДС

2.1. Порядок приема налоговых деклараций (расчетов), представленных в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи, установлен Административным регламентом ФНС России⁷ (далее – Административный регламент от 2 июля 2012 года № 99н, Административный регламент).

2.1.1. Налоговые декларации по НДС, направленные налогоплательщиком по телекоммуникационным каналам связи (далее – ТКС), подлежат форматно-логическому контролю в автоматическом режиме.

За налоговые периоды IV квартал 2014 года – III квартал 2018 года не приняты 200763 налоговые декларации по НДС (включая уточненные), что составляет 6,2 % от общего количества принятых налоговых деклараций по НДС (3261773 декларации в соответствии с данными отчета по форме № 1-НДС). Не приняты налоговые декларации по НДС по различным основаниям, среди которых: «По ИНН/КПП, представленным в файле, не найден налогоплательщик», «Регистрация уточненного документа без первичного», «Некорректное сочетание форм в комплекте представленных документов», «Отсутствуют сведения о доверенности в налоговом органе», «Документ с указанным «Видом документа» и «Номером корректировки» уже зарегистрирован» и так далее⁸. Сведения о количестве непринятых налоговых деклараций в разрезе подведомственных налоговых инспекций Управления представлены в таблице:

⁷ Административный регламент ФНС России по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов), утвержден приказом Минфина России от 2 июля 2012 года № 99н (в редакции от 26 декабря 2013 года).

⁸ Ряду налогоплательщиков отказано в принятии налоговой декларации по НДС по указанным основаниям неоднократно, даже в течение одного налогового периода.

Код инспекции	Количество	Код инспекции	Количество	Код инспекции	Количество	Код инспекции	Количество
7701	17141	7713	4438	7723	33	7734	9039
7702	3752	7714	6163	7724	7700	7735	2106
7703	1019	7715	10893	7725	426	7736	6072
7704	9728	7716	5796	7726	5130	7743	6236
7705	6898	7717	4541	7727	948	7745	59
7706	721	7718	807	7728	4997	7747	1370
7707	4411	7719	5987	7729	8954	7748	0
7708	8784	7720	9119	7730	236	7749	2
7709	12324	7721	9092	7731	6158	7750	85
7710	4487	7722	10310	7733	1885	7751	2916
Итого: 200763							

Количество налогоплательщиков, обязанных представить налоговые декларации по НДС за налоговые периоды IV квартал 2014 года – III квартал 2018 года, варьируется в диапазоне от 472,2 тыс. до 372,0 тыс. единиц, что обусловлено передачей на налоговый учет налогоплательщиков в МРИ ФНС по КН, а также исключением организаций из Единого государственного реестра юридических лиц (далее – ЕГРЮЛ) по решению регистрирующего органа (так, в 2017 году исключено 144429 компаний, за 9 месяцев 2018 года – 146506 компаний по данным отчета 1-ЮР «Сведения о работе по государственной регистрации юридических лиц»).

Наибольшее количество налогоплательщиков, обязанных предоставлять налоговые декларации по НДС, приходится на IV квартал 2014 года. Сведения за 2014–2018 годы в разрезе налоговых периодов отражены в таблице:

	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
2014 г.	-	-	-	472210
2015 г.	453151	453837	445064	463565
2016 г.	461919	445188	419949	416301
2017 г.	402112	404238	382731	393619
2018 г.	382723	371997	372003	-

По результатам анализа информации, представленной УФНС России по г. Москве⁹, установлено, что ряд налогоплательщиков, не представивших декларации по НДС, отсутствуют в перечне налогоплательщиков, обязанных представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию за период IV квартал 2014 года – III квартал 2018 года. Сведения в разрезе инспекций представлены в таблице:

Код инспекции	Количество НП	Код инспекции	Количество НП	Код инспекции	Количество НП	Код инспекции	Количество НП
7703	174	7714	2372	7723	1482	7735	15
7704	11	7715	115	7724	4537	7736	96
7705	375	7717	2315	7726	368	7743	3641
7706	2051	7718	103	7727	17324	7745	2
7707	379	7719	13	7728	4835	7747	169
7708	21	7721	891	7729	14244	7748	2
7713	49	7722	15	7733	2960	7749	1

В программном комплексе «Система электронной обработки данных инспекций местного уровня» (далее – ПК СЭОД), используемом налоговыми органами, отсутствует возможность формирования в автоматическом режиме перечня налогоплательщиков, обязанных представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по НДС, а также не реализована возможность отбора перечня лиц, не исполнивших обязанность по представлению налоговой отчетности¹⁰.

Процедура ручного сбора перечня налогоплательщиков, обязанных представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по НДС, налагает дополнительные трудовые и временные затраты на инспекторский состав налоговых органов, а также несет в себе риски

⁹ Для проведения анализа в УФНС России по г. Москве запрошен перечень налогоплательщиков, обязанных представить в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию по НДС в соответствии с пунктом 5 статьи 174 Налогового кодекса, и перечень налогоплательщиков, не представивших декларации по НДС в нарушение пункта 5 статьи 174 Налогового кодекса.

¹⁰ Так, территориальными налоговыми органами в ПК СЭОД в ветке «Ввод и обработка налоговых документов/ Документы с начислениями/ Исполнение налоговой дисциплины/ Список лиц, не представивших налоговую и бухгалтерскую отчетность» формируется список налогоплательщиков, не представивших налоговую и бухгалтерскую отчетность. Полученный список анализируется в ручном режиме с целью исключения налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, имеющих освобождение на основании статьи 145 Налогового кодекса от обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, представивших единую упрощенную декларацию.

несвоевременного выявления (или невыявления) налогоплательщиков, не исполнивших обязанность по представлению деклараций.

2.1.2. В соответствии с подпунктом 1 пункта 3.1 статьи 76 Налогового кодекса решения налогового органа о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств, принятые в связи с непредставлением этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации, отменяются решением этого налогового органа не позднее одного дня, следующего за днем представления налогоплательщиком-организацией налоговой декларации.

Вместе с тем в нарушение подпункта 1 пункта 3.1 статьи 76 Налогового кодекса, решения об отмене решений о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств принимались позже установленного срока в ИФНС России № 1 по г. Москве в 129 случаях (с нарушением от одного дня до 7 дней), ИФНС России № 7 по г. Москве – в 79 случаях¹¹ (с нарушением от одного дня до 93 дней).

2.1.3. Установлено, что за налоговые периоды IV квартал 2014 года – III квартал 2018 года в подведомственные инспекции УФНС России по г. Москве несвоевременно представлено 354295 налоговых деклараций по НДС, что составляет 5,3 % к общему количеству налоговых деклараций по НДС, которые должны были представить налогоплательщики в указанном периоде.

УФНС России по г. Москве не осуществляло должный контроль за деятельностью нижестоящих налоговых органов, предусмотренный подпунктом 6.24 пункта 6 Положения об УФНС России по г. Москве, утвержденного руководителем ФНС России 17 июня 2015 года (ранее – подпунктом 7.4 пункта 7 Положения об УФНС России по г. Москве, утвержденного руководителем ФНС России 28 мая 2012 года).

Так, инспекциями ФНС России по г. Москве, находящимися в непосредственном подчинении УФНС России по г. Москве, не обеспечено надлежащее

11 В ИФНС России № 1 по г. Москве 129 случаев несвоевременного принятия решения об отмене решений о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке составляют 7,1 % от количества решений, выбранных для проверки в ходе проведения контрольного мероприятия Счетной палатой Российской Федерации, в ИФНС России № 7 по г. Москве 79 случаев – 2,6 процента.

выполнение полномочий, предусмотренных пунктом 5 части 2 статьи 28.3 КоАП, в части возбуждения дел об административном правонарушении по статье 15.5 КоАП в связи с нарушением налогоплательщиками установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. Должностными лицами инспекций не составлены протоколы об административном правонарушении и не направлены для рассмотрения в судебные органы для привлечения к административной ответственности за несвоевременное представление налогоплательщиками 332746 налоговых деклараций по НДС за налоговые периоды IV квартал 2014 года – III квартал 2018 года. Сумма потенциально непоступивших денежных средств в консолидированный бюджет Российской Федерации в связи с непривлечением к административной ответственности должностных лиц составляет от 99,8 млн рублей до 166,4 млн рублей, в том числе:

- в ИФНС России № 1 по г. Москве не составлены протоколы в связи с несвоевременным представлением 13336 налоговых деклараций по НДС (сумма потенциально непоступивших денежных средств в федеральный бюджет составляет от 4,0 млн рублей до 6,7 млн рублей);
- в ИФНС России № 7 по г. Москве – 8037 налоговых деклараций по НДС (сумма потенциально непоступивших денежных средств в федеральный бюджет составляет от 2,4 млн рублей до 4,0 млн рублей);
- в иных подконтрольных УФНС России по г. Москве налоговых инспекциях – 311373 налоговых деклараций (сумма потенциально непоступивших денежных средств в федеральный бюджет составляет от 93,4 млн рублей до 155,7 млн рублей).

Следует отметить, что финансовые затраты на составление 1 протокола об административном правонарушении, направление на рассмотрение материалов в суд, расходы судебной системы, по экспертной оценке, составляют 2540 рублей, то есть более чем в 5 раз превышают максимальную сумму (500 рублей) административного штрафа, предусмотренного статьей 15.5 КоАП за нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам).

2.1.4. ФНС России в автоматизированной информационной системе «Налог-3» (далее – АИС «Налог-3») реализована задача автоматизации перекрестных проверок, реализующих функции камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС на основе сведений из книг покупок,

книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур (далее – АСК НДС-2).

В УФНС России по г. Москве в базе данных АИС «Налог-3» (в АСК НДС-2) содержится 956489 актуальных уточненных налоговых деклараций по НДС, представленных за налоговые периоды I квартал 2015 года – III квартал 2018 года. Из указанного количества:

- 99,1 %, или 947865 уточненных деклараций, имеют номер корректировки от 1 до 10 включительно;
- 0,9 %, или 8624 уточненные налоговые декларации, – номер корректировки от 11 до 999 включительно, в том числе 0,4 %, или 4155 уточненных налоговых деклараций, – номер корректировки от 99 до 999 включительно.

По результатам выборочной проверки установлено, что показатели, содержащиеся в уточненных налоговых декларациях по НДС, представленных в налоговые органы по ТКС, с меньшими номерами корректировок, но с более поздними датами представления не «проходят» обработку как принятые декларации, по которым данные из деклараций переносятся в карточку расчета с бюджетом (далее – КРСБ) налогоплательщика (в связи с наличием меньшего номера корректировки).

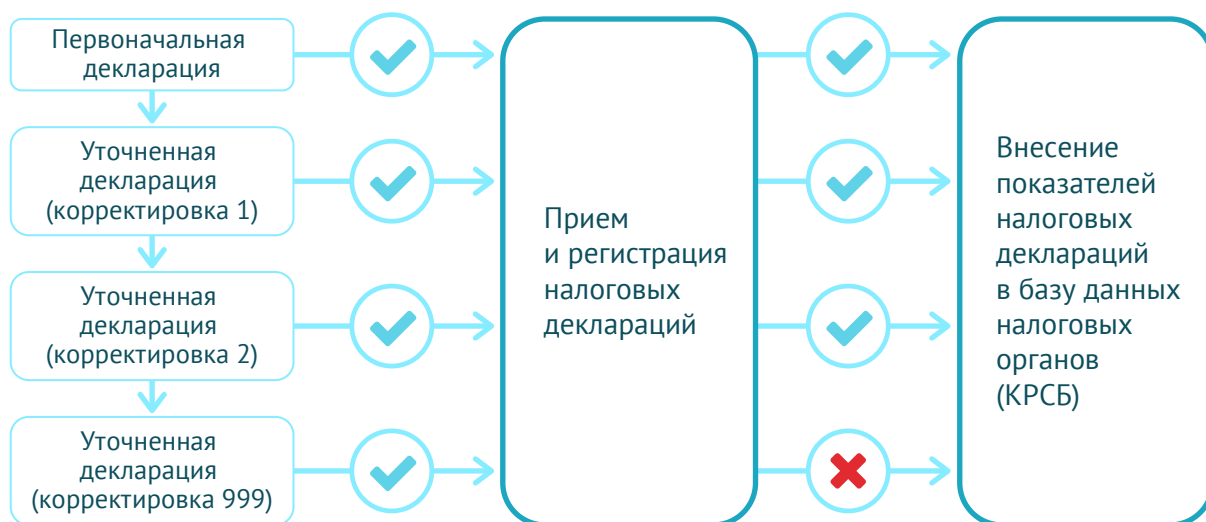
В соответствии с пунктом 19 Порядка заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденного приказом ФНС России от 29 октября 2014 года № ММВ-7-3/558@ (далее – Порядок), при заполнении показателя «номер корректировки» в первичной декларации за налоговый период проставляется «0 – », в уточненной декларации за соответствующий налоговый период указывается номер корректировки (например, «1 – », «2 – » и так далее). Таким образом, Порядком предусмотрена последовательная нумерация уточненных налоговых деклараций по НДС, представляемых в налоговые органы. Вместе с тем в ПК СЭОД и АИС «Налог-3» не был предусмотрен контроль за последовательностью предоставляемых номеров корректировок, в результате представлены уточненные налоговые декларации с номерами корректировок 50, 52, 99, и т.д. до 999 при отсутствии уточненных деклараций с предшествующими номерами корректировок.

В связи с этим уточненные налоговые декларации с меньшими номерами корректировок, представленные налогоплательщиками после уточненных налоговых деклараций с номерами корректировок 99 и 999 (а также 50, 52 и т.д.), в ПК СЭОД отражены не в Реестре деклараций ЮЛ (соответственно не проходят обработку и суммы НДС, подлежащие к уплате в бюджет или

причитающиеся к возмещению из бюджета, из уточненных налоговых деклараций не разнесены в карточки расчетов с бюджетом (далее – КРСБ) налогоплательщиков), а только в Реестре документов или в Реестре удаленных документов, при этом в АИС «Налог-3» указанные декларации отражены как неактуальные.

В соответствии с приказом ФНС России № СА-7-12/608@ от 7 августа 2018 года, начиная с 24 сентября 2018 года, прием и обработка налоговых деклараций по НДС осуществляется в программном продукте АИС «Налог-3» (до указанной даты прием и обработка налоговых деклараций по НДС осуществлялась в ПК СЭОД, с последующей выгрузкой данных в АИС «Налог-3»). По информации УФНС России по г. Москве, с декабря 2018 года в АИС «Налог-3» в случае поступления по ТКС уточненной налоговой декларации с номером корректировки более чем на 1 порядковый номер ранее поступившей декларации должна отражаться в «Реестре файлов документов НБО», то есть требуется решение инспектора (всплывает сообщение: «номер корректировки (н/р:68) не соответствует номеру корректировки предыдущего документа 1»).

Вместе с тем по результатам выборки поступивших налоговых деклараций по НДС Счетной палатой Российской Федерации установлены 62 случая поступления в декабре 2018 года уточненных налоговых деклараций по НДС с номерами корректировок 99, 991, 992, 996, 999.



Например, организацией «К» в соответствии с данными АИС «Налог-3» представлены следующие налоговые декларации по НДС за II квартал 2017 года, указанные в таблице:

Актуальность (в АИС Налог-3)	Дата представления налогоплательщиком	Номер корректировки	К уплате/ к возмещению/ нулевая	Сумма НДС к уплате/ возмещению, руб.	Подписант		Оператор
					законный/ уполномоченный представитель	ФИО	
Неактуальная	24.07.2017	0	К уплате	19246	Законный представитель	М-в А.М.	АО «ПФ «СКБ Контур»
Актуальная	18.10.2017	99	Нулевая		Уполномоченный представитель	А-а М.В.	
Неактуальная	18.01.2018	1	К уплате	320321	Законный представитель	М-в А.М.	

В соответствии с данными, отраженными в ПК СЭОД «Реестр документов», декларация с номером корректировки 1 содержит ошибки контроля и не обработана (в графе комментариев отражена запись: «Документ переведен в состояние «Ввод невозможен» по причине «Выявление недостатков (ошибок) в налоговой декларации. 22.01.2018 11:26:14»). При этом в графе «Состояние ввода/контроля» отражено «Считать, что обязанность по представлению отчетности исполнена».

В соответствии с показателями, представленными в вышеприведенной таблице, уточненная налоговая декларация с номером корректировки 99 «обнулила» сумму исчисленного налога, тогда как по уточненной налоговой декларации с номером корректировки 1 суммы исчисленного налога не отражены в КРСБ налогоплательщика. Таким образом, налоговые обязательства занижены и в КРСБ налогоплательщика отражена необъективная переплата, в связи с чем существуют риски потерь федерального бюджета в случае подачи налогоплательщиком заявления на возврат излишне уплаченного НДС, а также использования необоснованно сложившейся переплаты в случае подачи налоговых деклараций за последующие налоговые периоды.

Сведения о сложившейся переплате по организации «К» (согласно выписке из КРСБ) представлены в таблице:

Налоговый период НДС	№ корректировки	Дата представления	Начислено в КРСБ, руб.	Дата уплаты (зачисления в бюджет)	Уплачено НП, руб.	Сальдо расчетов по налогу(+) переплата / (-) недоимка, руб.
I квартал 2017 г.	0	25.04.2017	19449	15.05.2017	19449	12966
				22.05.2017	6483	19449
II квартал 2017 г.	0	24.07.2017	19246	03.08.2017	19246	19314
II квартал 2017 г.	99	18.10.2017	-19246			25729
III квартал 2017 г.	0	23.10.2017	9847			15882
				17.01.2018	303000	318882

Организацией «В» в соответствии с данными АИС «Налог-3» представлены следующие налоговые декларации по НДС за II квартал 2017 года, указанные в таблице:

Актуальность (в АИС «Налог-3»)	Дата представления налогоплательщиком	Номер корректировки	К уплате/к возмещению/нулевая	Сумма НДС к уплате/возмещению, руб.	Подписант		Оператор
					законный/уполномоченный представитель	ФИО	
Неактуальная	27.07.2017	0	К уплате	5420970	Уполномоченный представитель	К-а С.В.	АО «ПФ «СКБ Контур»
Актуальная	27.10.2017	99	Нулевая		Уполномоченный представитель	Р-о В.В.	
Неактуальная	21.11.2017	1	К уплате	4847947	Законный представитель	М-в Г.В.	
Неактуальная	23.03.2018	2	К уплате	4847947	Законный представитель	М-в Г.В.	
Неактуальная	14.08.2018	3	К уплате	4847947	Законный представитель	М-в Г.В.	

Уточненная налоговая декларация с номером корректировки 99 «обнулила» сумму исчисленного налога, тогда как по уточненным налоговым декларациям с номерами корректировок 1, 2, 3 суммы исчисленного налога не отражены в лицевом счете налогоплательщика, то есть налоговые обязательства в КРСБ занижены. Учитывая, что указанный налогоплательщик

имеет задолженность по уплате НДС, за налогоплательщиком числится заниженная сумма задолженности по налогу, соответственно занижены суммы пеней.

Таким образом, вышеприведенные и аналогичные им факты предоставления уточненных налоговых деклараций с большими номерами корректировок (50, 99 и т.д.) могут являться инструментом минимизации налоговых обязательств налогоплательщиками при отсутствии со стороны ФНС России механизма контроля за соблюдением налогоплательщиками порядка представления уточненных налоговых деклараций, в части последовательности указания номеров корректировок.

УФНС России по г. Москве представлена информация о проведении на постоянной основе (еженедельно) анализа налоговых деклараций по НДС с использованием АСК НДС-2, с целью выявления факта представления уточненных налоговых деклараций по НДС с номером корректировки 999. За период III квартал 2017 года – III квартал 2018 года с номером корректировки 999 в инспекции г. Москвы поступило 768 уточненных налоговых деклараций.

По результатам проведенной работы УФНС России по г. Москве направлены письма в ФНС России о выявленных случаях представления налогоплательщиками уточненных налоговых деклараций с номером корректировки 99 и 999, в связи с чем последующее представление корректировок не представляется возможным, о выявленном факте предоставления неустановленными лицами налоговых деклараций по НДС, а также об оказании содействия и решения ситуации по выявленному факту¹².

С 2018 года в ФНС России начата миграция функций налогового администрирования из распределенной информационной системы ПК СЭОД в централизованную АИС «Налог-3». В связи с этим выполнение доработок ПК СЭОД не осуществлялось. ФНС России в АИС «Налог-3» реализуется возможность проверки последовательности представления налоговых деклараций по НДС, поступающих по ТКС через оператора электронного документооборота¹³. Однако до настоящего времени проблема не решена.

В ходе выборочной проверки Счетной палатой Российской Федерации установлено, что в соответствии с данными АИС «Налог-3» подписантом

12 Письма, направленные в ФНС России, от 21 ноября 2017 года № 28-09/20025дсп@; 26 февраля 2018 года № 28-09/03080дсп; 17 июля 2018 года № 28-09/13327дсп@; 10 декабря 2018 года № 28-09/24293дсп@.

13 Письмо ФНС России от 28 января 2019 года № ЕД-21-15/9дсп.

в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика в 1713 актуальных налоговых декларациях по НДС 1055 налогоплательщиков за налоговые периоды I квартал 2015 года – II квартал 2018 года является одно физическое лицо «М» (сотрудник оператора ЭДО – ЗАО «Калуга Астрал» в должности заместителя директора по техническим вопросам), из которых 589 деклараций (34,4 %) имеют номер корректировки 99 или 999.

На основании данных отчета по форме № 1-НДС за 2015–2018 годы осуществлена экспертная оценка возможного уточнения обязательств по налоговым декларациям с номером корректировки больше 99, которая представлена в таблице:

	2015–2018 гг. (по состоянию 01.11.2018)	В расчете на 1 декларацию
Количество деклараций в соответствии с отчетом по форме 1-НДС, <i>ед.</i>	3261773	1
Сумма налога, исчисленная по налогооблагаемым объектам в соответствии с отчетом по форме 1-НДС, <i>млн руб.</i>	40853280,9	12,5
Сумма налоговых вычетов в соответствии с отчетом по форме 1-НДС, <i>млн руб.</i>	40556114,1	12,4
Количество деклараций с номером корректировки больше 99, <i>ед.</i>	3674	
Сумма налога, исчисленная по налогооблагаемым объектам (исходя из количества деклараций и расчета на 1 декларацию с номером корректировки больше 99), <i>млн руб.</i>	46016,4	
Сумма налоговых вычетов (исходя из количества деклараций и расчета на 1 декларацию с номером корректировки больше 99), <i>млн руб.</i>	45681,6	

2.1.5. В соответствии с письмом ФНС России УФНС России по г. Москве в рамках проведения работы по предотвращению мошенничества с использованием налоговой отчетности, представляемой в налоговые органы в электронной форме, при выявлении фактов оформления сертификатов ключа электронной подписи (далее – КЭП) на умерших лиц или лиц, заведомо не имеющих отношения к организации, в отношении которой представляется налоговая отчетность, информация вносится в Информационный реестр участников документооборота (далее – реестр ИРУД) и проставляется признак компрометации проверяемого сертификата КЭП.

При дальнейшем направлении документов в электронной форме, подписанных электронной подписью, информация о которой внесена в реестр, через операторов электронного документооборота (далее – оператор ЭДО) заявителю возвращается уведомление об отказе в приеме.

Вместе с тем данные меры не исключают возможности предоставления указанными налогоплательщиками налоговых деклараций по НДС, подписанные вновь назначенными руководителями организаций или уполномоченными представителями по доверенности, а также направленные по телекоммуникационным каналам связи другого оператора ЭДО.

2.1.6. В целях урегулирования вопроса по снижению задолженности, сформированной налогоплательщиками, умышленно отразившими в налоговых декларациях по НДС и налогу на прибыль сведения о фактически несовершенных операциях и представившими в налоговые органы налоговые декларации по НДС и налогу на прибыль с суммами налога, исчисленными к уплате в бюджет без фактической уплаты в сроки, установленные законодательством, ФНС России разработан Регламент о признании таких налоговых деклараций недействительными, сторнирования начислений по ним и отмены мер принудительного взыскания задолженности.

Согласно подпунктам 1.1-1.3 пункта 1, пункту 2 вышеуказанного Регламента налоговые декларации, представленные недобросовестными налогоплательщиками, умышленно отразившими в налоговой отчетности сведения о фактически несовершенных операциях и исчисливших суммы налога к доплате, фактически не уплатив их, подлежат переносу в «Реестр деклараций, не подлежащих обработке» ПК СЭОД. В виду отсутствия технической возможности переноса налоговых деклараций в «Реестр деклараций, не подлежащих обработке», реализация положений Регламента не представлялась возможной, в связи с чем УФНС России по г. Москве в адрес ФНС России направлены письма от 17 августа 2017 года № 24-11/127766@, от 21 декабря 2017 года № 28-09/221856@.

Возможность процедуры перевода налоговых деклараций в «Реестр деклараций, не подлежащих обработке» реализована в обновленной версии ПК СЭОД 2.7.180.11 от 18 мая 2018 года. В описании к версии указана процедура отзыва (аннулирования) налоговых деклараций и указано на необходимость получения территориальными налоговыми органами официального разрешения в виде докладной (служебной) записки от вышестоящего налогового органа.

ФНС России письмом от 10 июля 2018 года № ЕД-4-15/13247@ в адрес УФНС России по г. Москве направлена инструкция по отзыву (аннулированию) налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль, предусматривающая указанное аннулирование после официального разрешения вышестоящего налогового органа.

В ходе проверки установлено, что в АИС «Налог-3» содержится информация о 20 аннулированных налоговых декларациях по НДС (9 имеют признак НДС – «нулевая», 11 деклараций – «к уплате» на общую сумму 869,8 млн рублей).

ФНС России в связи с письмом Минюста России от 10 октября 2018 года № 01/133775-ЮЛ¹⁴ направлено в адрес УФНС России по г. Москве письмо от 6 ноября 2018 года № ЕД-4-15/21496@ об отзыве письма ФНС России от 10 июля 2018 года № ЕД-4-15/13247.

Кроме вышеуказанных аннулированных деклараций в ПК СЭОД содержатся сведения о других удаленных декларациях. Всего аннулированных деклараций по НДС 2778 единиц и сторнированных налоговых деклараций по НДС – 81 (включая аннулированные и сторнированные налоговые декларации в 2015–2017 годах).

Например, у организации «Ю» уточненная налоговая декларация по НДС за II квартал 2017 года с корректировкой 999 в ПК СЭОД отражена в «Реестре удаленных документов» как сторнированная, данные перенесены в КРСБ. В КРСБ налогоплательщика начисление налога осуществлено по уточненной налоговой декларации с корректировкой 100.

Вместе с тем в соответствии с данными АИС «Налог-3» актуальной является уточненная декларация с корректировкой 999, удаленная (сторнированная) из ПК СЭОД (сведения представлены в таблице).

¹⁴ В письме Минюста России со ссылкой на пункт 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 13 августа 1997 года № 1009, указано ФНС России, что издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается. В связи с чем предложено в возможно короткий срок отозвать письмо ФНС России от 10 июля 2018 года № ЕД-4-15/13247 с исполнения.

Актуальность (в АИС «Налог-3»)	Рег. № деклара- ции	Дата пред- ставления налогопла- тельщиком	Номер кор- ректи- ровки	К уплате/ к возме- щению/ нулевая	Сумма НДС к уплате/ возмеще- нию, руб.	Подписант		Оператор
						законный/ уполно- моченный представитель	ФИО	
Неакту- альная	43709974	27.07.2017	0	К уплате	136455	Законный представитель	К-к П.В.	ЗАО «Калуга- Астрал»
Акту- альная	46581463	01.11.2017	999	Нулевая		Уполно- моченный представитель	П-в С.В.	АО «НТЦ СТЭК»
Неакту- альная	46645907	07.11.2017	100	К уплате	136455	Законный представитель	К-к П.В.	ЗАО «Калуга- Астрал»

По факту наличия в ПК СЭОД сведений об удаленных декларациях УФНС России по г. Москве представлены пояснения со ссылками на Руководство пользователя «Система электронной обработки данных инспекций местного уровня» Книга 07 (часть 1.2) «Учет и контроль отчетных документов налогоплательщиков (камеральные проверки)», разработанное филиалом акционерного общества «Главный научный инновационный внедренческий центр» в Приволжском федеральном округе. Согласно полученным пояснениям инспекций и заполненным комментариям в Реестре удаленных документов основаниями для удаления являлись: ошибочная регистрация декларации сотрудником инспекции, неверно введен год, способ представления, выбран неправильный шаблон, повторная регистрация первичного документа, ошибка ввода данных декларации.

Вместе с тем отсутствует правовой акт, устанавливающий основания для аннулирования налоговых деклараций по НДС.

В территориальные налоговые органы г. Москвы в 2015–2018 годах поступило 89 жалоб (обращений) налогоплательщиков по вопросу представления уточненных налоговых деклараций в налоговые органы и проведения сверки налоговых обязательств по НДС:

- 50 жалоб (обращений) налогоплательщиков, связанных с вводом в базу данных налоговых деклараций по НДС (в том числе уточненных), которые налогоплательщик не представлял;
- 39 жалоб (обращений) с проведением сверок налоговыми органами с налогоплательщиками по налоговым обязательствам по НДС, а также предоставлением справок о наличии задолженности по НДС, в случаях, когда

в жалобах налогоплательщиков указано, что начисленные (уменьшенные) суммы НДС не соответствуют данным налоговых деклараций по НДС, представленных налогоплательщиками.

Непосредственно в УФНС России по г. Москве поступили жалобы в январе 2018 года от двух организаций, связанные с указанием в уточненных налоговых декларациях номера корректировки 999¹⁵.

2.2. Статьей 87 Налогового кодекса установлено, что налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки, целью которых является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах.

Порядок проведения камеральной налоговой проверки изложен в статье 88 Налогового кодекса «Камеральная налоговая проверка».

В соответствии с пунктом 8 статьи 88 Налогового кодекса налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 Налогового кодекса правомерность применения налоговых вычетов при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога.

Следует отметить, что в соответствии с пунктом 1 статьи 93 Налогового кодекса должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы.

Пунктом 2 статьи 93 Налогового кодекса предусмотрено, что истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган проверяемым лицом лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом либо переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

Несмотря на то, что Налоговым кодексом предусмотрено представление налоговой декларации по НДС по телекоммуникационным каналам связи¹⁶, отсутствует обязанность налогоплательщика представлять налоговым

15 Руководителем организации «Б» заявлено о представлении злоумышленниками уточненной декларации по НДС за II квартал 2017 года, а также о направлении организацией «Б» уточненной декларации с номером корректировки 999 с достоверными данными для блокировки дальнейших изменений. Генеральный директор организации «А» в своем обращении отрицает отношение к ранее сданной отчетности и заявляет, что декларация с номером корректировки 999 направлена неустановленным лицом.

16 Указанная норма предусмотрена пунктом 5 статьи 174 Налогового кодекса.

органам истребуемые необходимые для проверки документы в электронном виде при проведении мероприятий налогового контроля налоговых деклараций по НДС.

Например, объем предоставленных материалов на бумажных носителях в ИФНС России № 1 по г. Москве только в отношении одной декларации по НДС за I квартал 2016 года с суммой заявленного объема возмещения 53,9 млн рублей составляет около 21 тыс. листов (представлен ниже).



Кроме того, ряд представленных копий документов не позволяет оценить отраженные в них показатели, т.к. содержат «нечитаемые» листы.

Представленные материалы на бумажных носителях в налоговые органы г. Москвы подлежат передаче на хранение (в течение 10 лет) в архив, находящийся в г. Истре Московской области¹⁷.

Вместе с тем установлено отсутствие полного комплекта документов камеральной налоговой проверки (находящихся на архивном хранении) налоговой декларации по НДС организации «Ф» за IV квартал 2014 года с заявленной суммой к возмещению 1247,2 млн рублей. Отсутствует 141 лист, среди которых договоры купли-продажи, акты передачи имущества в лизинг, договор лизинга и т.д.

2.2.1. Приоритетным направлением работы УФНС России по г. Москве является контроль за проведением территориальными налоговыми органами мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщиков,

¹⁷ Порядок передачи документов на централизованное хранение в ФКУ «Налог-Сервис» ФНС России Московской области доведен письмом УФНС России по г. Москве от 15 декабря 2016 года № 02-12/151712@ в адрес подведомственных инспекций.

в налоговых декларациях по НДС которых выявлены расхождения (МРИ ФНС России по камеральному контролю посредством АСК НДС-2 при сопоставлении в автоматическом режиме показателей из книги покупок и книги продаж контрагентов формирует расхождения, а также требования в адрес налогоплательщиков о представлении пояснений или уточненных налоговых деклараций, данная информация автоматически отражается в АИС «Налог-3» и доступна для территориальных налоговых органов)¹⁸.

Ежеквартально представляется почти 300 тыс. деклараций по НДС, в 10 % из них налоговыми органами выявляются расхождения. Так, в 2017 году сформировано расхождений на общую сумму 921 млрд рублей, за 9 месяцев 2018 году – 513 млрд рублей.

Со II квартала 2017 года ФНС России на особый контроль поставлены расхождения, отнесенные к категории «сложные». Так, за II-IV кварталы 2017 года и I-II кварталы 2018 года в целом по УФНС России по г. Москве выявлено около 9 тыс. налоговых деклараций по НДС с расхождениями, отнесенными к категории «сложные» на сумму 280 млрд рублей, что в общей сумме выявленных расхождений составляет около 20 процентов.

Следует отметить, что термин «сложные расхождения» фигурирует в письмах ФНС России и МРИ ФНС России по камеральному контролю, вместе с тем определение данного термина не доведено до УФНС России по г. Москве и его территориальных налоговых органов.

В соответствии с данными статистической отчетности ФНС России по форме № 2-МЭ «О результатах эффективности деятельности территориальных налоговых органов «Удельный вес суммы расхождений по декларациям по НДС в общей сумме налоговых вычетов по НДС» показатель доли неустранимых расхождений по НДС в общей сумме налоговых вычетов по НДС в целом по Управлению имел тенденцию к снижению с IV квартала 2016 года по III квартал 2017 года, вместе с тем, начиная с деклараций за IV квартал 2017 года по II квартал 2018 года, наблюдается рост неустранимых расхождений, что обусловлено изменением порядка формирования отчета по форме № 2-МЭ – с 2017 года нарастающим итогом (сведения представлены в таблице).

18 Порядок отработки выявленных с использованием АСК НДС-2 расхождений, противоречий и несоответствий сведений, содержащихся в налоговых декларациях по НДС, установлен письмами ФНС России с грифом «для служебного пользования» (8 писем).

	за III кв. 2015 г.	за IV кв. 2015 г.	за I кв. 2016 г.	за II кв. 2016 г.	за III кв. 2016 г.	за IV кв. 2016 г.	за I кв. 2017 г.	за II кв. 2017 г.	за III кв. 2017 г.	за IV кв. 2017 г.	за I кв. 2018 г.	за II кв. 2018 г.
	на 01.02.2016	на 01.05.2016	на 01.08.2016	на 01.11.2016	на 01.02.2017	на 01.05.2017	на 01.08.2017	на 01.11.2017	на 01.02.2018	на 01.05.2018	на 01.08.2018	на 01.11.2018
Доля неустранных расхождений, %	6,61	8,08	4,98	1,84	3,43	3,12	2,27	1,91	1,35	1,71	1,75	2,22

В соответствии с абзацем 4 пункта 2 статьи 88 Налогового кодекса камеральная налоговая проверка на основе документов налоговой декларации по НДС, представленных в налоговый орган, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа, проводится в течение двух месяцев¹⁹ со дня представления такой налоговой декларации.

Срок представления налоговой декларации по НДС в соответствии со статьей 174 Налогового кодекса не позднее 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Основная часть налоговых деклараций по НДС представляется 25 числа месяца ежеквартально. Однако ряд налогоплательщиков, в том числе заявляющих НДС к возмещению из бюджета, представляют налоговые декларации по НДС значительно раньше последнего дня срока, а именно в период с 3 по 12 число месяца, следующего за налоговым периодом.

Программный комплекс АСК НДС-2 после подачи налоговой декларации по НДС анализирует сведения, представленные налогоплательщиками и их контрагентами. Осуществляется построение «Дерева связей», сопоставляются счета-фактуры, суммы НДС между контрагентами. Каждой

¹⁹ Указанная норма вступила в силу с 3 сентября 2018 года, до указанной даты камеральная проверка осуществлялась в течение 3 месяцев со дня представления налоговой декларации по НДС.

представленной (актуальной) декларации системой управления рисками (далее – СУР) присваивается уровень риска с цветовой индикацией:

высокий
средний
низкий

Учитывая тот факт, что срок проведения камеральной проверки исчисляется с даты представления налоговой декларации в налоговый орган, а обработка деклараций осуществляется посредством АСК НДС-2 в течение 7 дней после срока представления налоговых деклараций за истекший налоговый период (25 число), то сокращается период проведения камеральной проверки с использованием АСК НДС-2. Таким образом, до 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, не представляется возможным налоговым органам осуществлять камеральные проверки посредством АСК НДС-2 ввиду отсутствия возможности сопоставления записей в данном программном комплексе²⁰.

Результат выборочного анализа налоговых деклараций, представленных за II квартал 2017 года с 3 по 12 июля с суммой заявленного НДС к возмещению, представлен в таблице:

№ п/п	Налоговый период	Дата представления декларации	Сумма НДС, заявленная к возмещению из бюджета, руб.	Уровень риска в соответствии с ПК АСК НДС 2
1	II кв. 2017	03.07.2017	40552	средний
2	II кв. 2017	04.07.2017	294358	средний
3	II кв. 2017	04.07.2017	28317439	средний
4	II кв. 2017	06.07.2017	141	средний
5	II кв. 2017	06.07.2017	45927	средний
6	II кв. 2017	06.07.2017	884911	средний
7	II кв. 2017	07.07.2017	1946783	средний
8	II кв. 2017	10.07.2017	5874603	средний
9	II кв. 2017	10.07.2017	131972652	средний
10	II кв. 2017	10.07.2017	36713118	низкий
11	II кв. 2017	10.07.2017	5406	средний

²⁰ В соответствии с абзацем 5 пункта 2 статьи 88 Налогового кодекса камеральную налоговую проверку налоговой декларации по НДС можно продлить до 3 месяцев в случае установления признаков, указывающих на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах.

№ п/п	Налоговый период	Дата представления декларации	Сумма НДС, заявленная к возмещению из бюджета, руб.	Уровень риска в соответствии с ПК АСК НДС 2
12	II кв. 2017	10.07.2017	17112	средний
13	II кв. 2017	11.07.2017	68076	средний
14	II кв. 2017	11.07.2017	8085	средний
15	II кв. 2017	11.07.2017	18001	средний
16	II кв. 2017	11.07.2017	5406	средний
17	II кв. 2017	11.07.2017	107694	средний
18	II кв. 2017	12.07.2017	2858431	средний
19	II кв. 2017	12.07.2017	794070798	низкий
20	II кв. 2017	12.07.2017	193209	низкий
21	II кв. 2017	12.07.2017	471423	средний
		Итого	1003914125	

Таким образом, из 21 налоговой декларации по НДС, представленной до 12 июля (включительно), 18 налоговым декларациям (85,7 %) в последствии присвоен средний уровень риска.

2.2.2. Порядок организации, проведения выездных налоговых проверок и оформления результатов выездных налоговых проверок установлен статьями 89-101 Налогового кодекса.

Результаты проведения выездных налоговых проверок (в части вопросов по НДС) в период 2015 год – 9 месяцев 2018 года по данным отчета по форме № 2-НК «Отчет о результатах контрольной работы налоговых органов» представлены в таблице:

Показатель	2015 г.	2016 г.	Темп роста (снижения), %	2017 г.	Темп роста (снижения), %	9 мес. 2017 г.	9 мес. 2018 г.	Темп роста (снижения), %
Количество проведенных выездных проверок, всего, ед.	3033	2229	73,5	1923	86,3	1408	1036	73,6
из них:								
• выявивших нарушения по НДС	2150	1702	79,2	1491	87,6	1092	847	77,6
• не выявивших нарушения по НДС	883	527	59,7	432	82,0	316	189	59,8
Дополнительно начислено платежей по результатам проверок, всего, млн руб.	25942	58075	223,9	47876	82,4	31508	32579	103,4

Показатель	2015 г.	2016 г.	Темп роста (снижения), %	2017 г.	Темп роста (снижения), %	9 мес. 2017 г.	9 мес. 2018 г.	Темп роста (снижения), %
в том числе:								
• налоги	19184	41775	217,8	34324	82,2	22097	22700	102,7
• пени	4388	11445	260,8	9288	81,2	6220	7633	122,7
• штрафные санкции	2370	4855	204,8	4263	87,8	3191	2245	70,4
Сумма уменьшенных платежей (по результатам выездных проверок), млн руб.	19	20	102,5	59	298,6	88	31	35,2

В проверяемом периоде количество проведенных выездных налоговых проверок ежегодно сокращается, что обусловлено применением риск-ориентированного подхода при планировании выездных налоговых проверок.

Вместе с тем в проверяемом периоде проведена 2031 комплексная выездная налоговая проверка, не выявившая нарушения по НДС, что составляет 24,7 % от общего количества проведенных выездных проверок (включающих вопросы НДС – 8221), в том числе по итогам 9 месяцев 2018 года проведено 189 проверок, не выявивших нарушения по НДС (18 процентов).

Показатели по результатам проведения контрольных мероприятий по НДС, в том числе выездных налоговых проверок в период 2015 год – 9 месяцев 2018 года представлены в таблице:

(млн руб.)

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	9 мес. 2018 г.
Дополнительно начислено платежей по результатам контрольной работы, всего	37550,0	75538,8	65471,9	45912,1
• в том числе доначислено по результатам выездных налоговых проверок	25941,9	58074,7	47875,7	32579,0
Поступило (взыскано) по результатам контрольной работы, всего	17415,1	19610,3	24272,7	22594,1
• в том числе поступило (взыскано) по результатам выездных налоговых проверок	12897,8	15576,4	19964,5	18883,7
Уровень взыскания доначисленных сумм по результатам контрольной работы, всего	46,4	26,0	37,1	49,2
• в том числе уровень взыскания по результатам выездных налоговых проверок	49,7	26,8	41,7	58,0

В проверяемом периоде самый высокий уровень взыскания доначисленных платежей по НДС по результатам контрольных мероприятий, в том числе по выездным налоговым проверкам, приходится на 9 месяцев 2018 года, 49,2 % и 58 % соответственно.

В ИФНС России 7 по г. Москве:

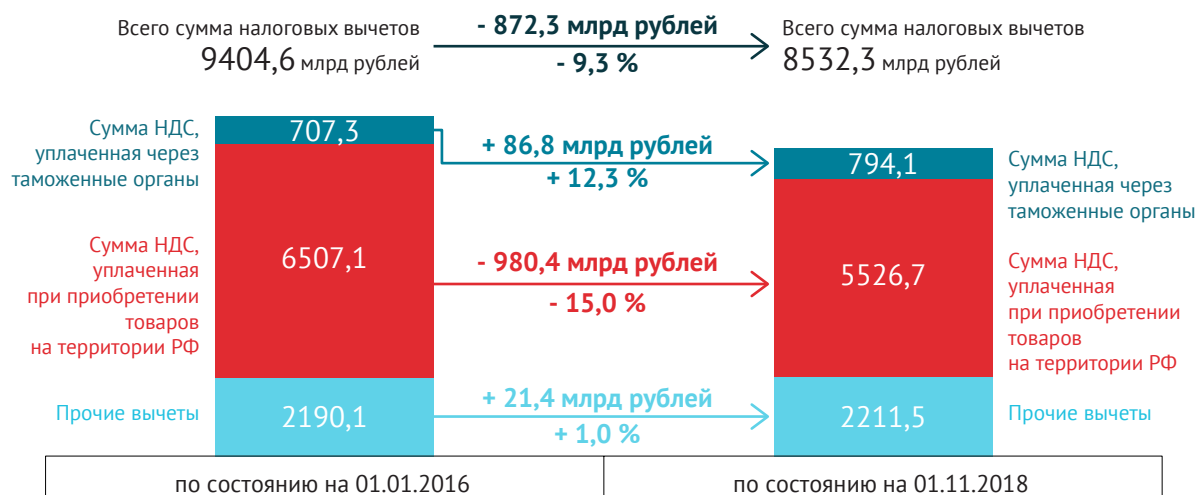
- в нарушение пункта 6 статьи 89 Налогового кодекса не соблюдены сроки проведения 2 выездных налоговых проверок (на 1 и 2 календарных дня);
- в нарушение пункта 5 статьи 100 Налогового кодекса в отношении 7 налогоплательщиков нарушен пятидневный срок вручения акта по результатам выездных налоговых проверок от 9 до 122 рабочих дней;
- в нарушение пункта 1 статьи 100 Налогового кодекса, в соответствии с которым:
 - акт по результатам выездной налоговой проверки должен быть составлен в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке, в 1 случае акт составлен на 1 день позднее;
 - акт по результатам камеральной налоговой проверки (в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах) должен быть составлен в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки, в 21 случае нарушен срок составления акта от 1 до 647 рабочих дней;
- в нарушение пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса в 6 случаях нарушен срок принятия решения по камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций по НДС (срок нарушения от 2 до 82 рабочих дней).

2.2.3. Порядок принятия к вычету НДС в целях определения общей суммы налоговых обязательств к уплате (к возмещению) по НДС установлен положениями статьей 171 и 172 Налогового кодекса.

В соответствии с показателями отчета по форме № 1-НДС в проверяемом периоде доля налоговых вычетов по НДС, сложившаяся в целом по Управлению, имеет тенденцию к снижению: в 2015 году – 91,5 %, в 2016 году – 90,9 %, в 2017 году – 90,3 %, по состоянию на 1 ноября 2018 года – 89,3 процента.

Наибольшую долю вычетов, имеющую тенденцию к снижению, составляют суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении

на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг), имущественных прав: в 2015 году – 70,1 %, по состоянию на 1 ноября 2018 года – 65,9 %, что свидетельствует об улучшении администрирования НДС.



2.2.4. Пунктом 1 статьи 176.1 Налогового кодекса предусмотрен заявительный порядок возмещения налога, который представляет собой осуществление в порядке, предусмотренном статьей 176.1 Налогового кодекса, зачета (возврата) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения проводимой в соответствии со статьей 88 Налогового кодекса на основе этой налоговой декларации камеральной налоговой проверки (далее – заявительный порядок).

В рамках статьи 176.1 Налогового кодекса вынесены решения о возмещении НДС в заявительном порядке: в 2015 году – на сумму 49072,1 млн рублей, в 2016 году – на сумму 63946,1 млн рублей (с темпом роста к 2015 году – 130,3 %), в 2017 году – 84767,5 млн рублей (или 132,6 % к 2016 году), в январе-октябре 2018 года – на сумму 96241,1 млн рублей (или 129,7 % к аналогичному периоду 2017 года).

В связи с принятием решений об отмене решения о возмещении суммы НДС, заявленной к возмещению, в заявительном порядке (в том числе в связи с представлением уточненных налоговых деклараций после принятия налоговым органом решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке, но до завершения камеральной налоговой проверки), уменьшена сумма, признанная в заявительном порядке: в 2015 году – на 1304 млн рублей,

в 2016 году – на 704 млн рублей, в 2017 году – на 2379,7 млн рублей, в январе-октябре 2018 года – на 1591,1 млн рублей.

1) Действующими нормами Налогового кодекса предусмотрено, что в случае, если сумма налога, возмещенная налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 176.1 Налогового кодекса, превышает сумму налога, подлежащую возмещению по результатам камеральной налоговой проверки, налоговый орган одновременно с принятием соответствующего решения, предусмотренного пунктом 14 статьи 176.1 Налогового кодекса, принимает решение об отмене решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке, а также решения о возврате (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке и (или) решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке в части суммы налога, не подлежащей возмещению по результатам камеральной налоговой проверки²¹.

Одновременно с сообщением о принятии решения, указанного в пункте 15 статьи 176.1 Налогового кодекса, налогоплательщику направляется требование о возврате в бюджет излишне полученных им (зачтенных ему) в заявительном порядке сумм (включая проценты, предусмотренные пунктом 10 статьи 176.1 Налогового кодекса (в случае их уплаты), в размере, пропорциональном доле излишне возмещенной суммы налога в общей сумме налога, возмещенной в заявительном порядке). На подлежащие возврату налогоплательщиком суммы начисляются проценты исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в период пользования бюджетными средствами²². При этом в требовании о возврате указывается сумма налога, излишне полученная налогоплательщиком (зачтенная налогоплательщику) в заявительном порядке, подлежащая возврату в бюджет, а также сумма процентов, начисленных в соответствии с пунктом 17 статьи 176.1 Налогового кодекса на момент направления требования о возврате.

В связи с тем, что налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить суммы, указанные в требовании о возврате, в течение 5 дней с даты его получения²³, фактически налогоплательщику предоставлено право пользоваться бюджетными средствами в течение 5 рабочих дней без уплаты процентов.

²¹ Пункт 15 статьи 176.1 Налогового кодекса.

²² Пункт 17 статьи 176.1 Налогового кодекса.

²³ Пункт 20 статьи 176.1 Налогового кодекса.

Так, одна из организаций, состоящая на учете в ИФНС России № 1 по г. Москве, по результатам камеральной налоговой проверки осуществила возврат НДС в сумме 6358,2 тыс. рублей на 2 дня позднее даты получения требования о возврате (сумма процентов потенциально возможных к поступлению в бюджет за 2 дня пользования бюджетными средствами составляет 5,7 тыс. рублей).

2) Право на применение заявительного порядка возмещения НДС в основном осуществляется в соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 176.1 Налогового кодекса, предусматривающим предоставление вместе с декларацией банковской гарантии.

Следует отметить, что с 1 июля 2017 года вступила в силу норма Налогового кодекса (подпункт 5 пункта 2 статьи 176.1), предоставляющая право на применение заявительного порядка возмещения налога налогоплательщикам, обязанность которых по уплате налога обеспечена поручительством в соответствии со статьей 74 Налогового кодекса (в II полугодии 2017 года – январе-октябре 2018 года указанным правом воспользовались 9 налогоплательщиков).

Временный порядок заключения договора поручительства доведен письмом ФНС России от 30 июня 2017 года № СД-4-3/12690.

В настоящее время в ПК СЭОД не реализована возможность ввода информации о заключенных договорах поручительства, заявлениях налогоплательщиков о возмещении НДС в заявительном порядке по договорам поручительства, решениях о возмещении (об отказе в возмещении) суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке, соответственно данные показатели не учитываются в автоматизированном режиме в статистической налоговой отчетности ФНС России по форме № 2-НДС «Отчет о возмещении налога на добавленную стоимость», что приводит к дополнительным трудозатратам инспекторского состава налоговых органов при ручном сборе указанной информации при формировании отчета по форме № 2-НДС.

3) Порядок взаимодействия между налоговыми инспекциями г. Москвы и УФНС России по г. Москве при осуществлении операций возврата (возмещения) и зачета налогов, сборов, пени и штрафов утвержден приказом УФНС России по г. Москве 8 октября 2015 года № 308. В соответствии с пунктом 3 названного порядка инспекции представляют в электронном виде в УФНС России по г. Москве файлы, содержащие заявки на возврат, уведомления

о зачете и об уточнении вида и принадлежности платежа. Вместе с тем контроль за доставкой указанных файлов в УФНС России по г. Москве не предусмотрен, что может привести к несвоевременному возврату заявленных к возмещению сумм налога и соответственно выплате процентов за несвоевременный возврат.

Так, ИФНС России № 1 по г. Москве сформирован и выгружен файл 19 мая 2016 года, содержащий заявку о возмещении одной организации НДС в заявительном порядке в соответствии со статьей 176.1 Налогового кодекса в сумме 19,9 млн рублей. Однако данный файл по техническим причинам не доставлен в УФНС России по г. Москве, что ИФНС России № 1 по г. Москве установлено 1 июня 2016 года (после сдачи организацией уточненной налоговой декларации).

4) Установлены многочисленные факты нарушения инспекциями г. Москвы положений статьи 176.1 Налогового кодекса.

УФНС России по г. Москве не осуществляло должный контроль за деятельностью нижестоящих налоговых органов, предусмотренный подпунктом 6.24 пункта 6 Положения об УФНС России по г. Москве, утвержденного руководителем ФНС России 17 июня 2015 года (ранее – подпунктом 7.4 пункта 7 Положения об УФНС России по г. Москве, утвержденного руководителем ФНС России 28 мая 2012 года).

Так, инспекциями ФНС России по г. Москве, находящимися в непосредственном подчинении УФНС России по г. Москве:

- в нарушение абзаца 1 пункта 8 статьи 176.1 Налогового кодекса по 7 налоговым декларациям по НДС решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке вынесены с превышением установленного срока от 1 до 3 дней (в территориальных инспекциях г. Москвы №№ 4, 8, 14, 19, 20, 28);
- в нарушение пункта 10 статьи 176.1 Налогового кодекса, в соответствии с которым возврат сумм налога налогоплательщикам осуществляется в течение 11 дней после дня подачи налогоплательщиком заявления о применении заявительного порядка возмещения налога, инспекциями ФНС России по г. Москве, находящимися в непосредственном подчинении УФНС России по г. Москве, в 128 случаях фактическое возмещение налога на добавленную стоимость, заявленного к возмещению в заявительном порядке, на сумму 16364,9 млн рублей произведено с превышением установленного срока от 1 до 117 дней;

- в нарушение абзаца 3 пункта 10 статьи 176.1 Налогового кодекса, при нарушении сроков возврата суммы налога начисление процентов на эту сумму за каждый день просрочки, начиная с 12 дня после дня подачи налогоплательщиком заявления о применении заявительного порядка возмещения налога, не начислены проценты в 125 случаях;
- в нарушение пункта 17 статьи 176.1 Налогового кодекса в 3 случаях нарушен срок выставления Требований о возврате в бюджет излишне полученных налогоплательщиком (зачтенных ему) сумм налога (процентов) в заявительном порядке на общую сумму 189,9 млн рублей (Инспекции №№ 27, 30);
- в нарушение абзаца 1 пункта 8 статьи 176.1 Налогового кодекса не осуществлены надлежащие проверки наличия у налогоплательщиков недоимки по иным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом при принятии решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке, и возмещен из федерального бюджета НДС по заявительному порядку:
 - в ИФНС России № 1 по г. Москве четырем организациям по 11 налоговым декларациям на общую сумму 2520,9 млн рублей (на дату принятия решения у структурных подразделений одной организации имелась задолженность по НДФЛ (пени) в сумме 2,9 тыс. рублей);
 - в ИФНС России № 7 по г. Москве пяти организациям по 54 налоговым декларациям на общую сумму 17,5 млн рублей (на дату принятия решения о возврате НДС у структурных подразделений двух организаций имелась задолженность по НДФЛ (включая пени), налогу на прибыль организаций на общую сумму 667,9 тыс. рублей. Запросы о наличии недоимки по имеющимся структурным подразделениям налогоплательщиков, находящимся на налоговом учете в других налоговых органах, направлены ИФНС России № 1 и № 7 по г. Москве только в ходе проведения контрольного мероприятия на объектах;
- в нарушение пункта 17 статьи 176.1 Налогового кодекса:
 - сумма процентов за пользование бюджетными средствами, исчисленных ИФНС России № 1 по г. Москве и уплаченных двумя организациями, на 16,5 тыс. рублей больше суммы, причитающейся к уплате;

- сумма процентов за пользование бюджетными средствами, исчисленных ИФНС России № 7 по г. Москве и уплаченных одной организацией, на 6,3 тыс. рублей больше суммы, причитающейся к уплате;
 - сумма процентов за пользование бюджетными средствами, исчисленных ИФНС России № 7 по г. Москве и уплаченных двумя организациями, на 7,76 рубля меньше суммы, причитающейся к уплате;
 - сумма процентов за пользование бюджетными средствами, исчисленных ИФНС России № 1 по г. Москве и уплаченных одной организацией, на 16,1 тыс. рублей меньше суммы, причитающейся к уплате;
- в нарушение абзаца 1 пункта 18 статьи 176.1 Налогового кодекса требование о возврате налога, направленное ИФНС России № 1 по г. Москве в адрес одной организации, не соответствует форме требования, утвержденной приказом ФНС России от 3 декабря 2015 года № ММВ-7-8/555@.

2.2.5. В соответствии с показателями отчета по форме № 1-НДС сумма налоговых вычетов по операциям по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов, по которым документально подтверждена с учетом сумм налога, ранее принятых к вычету и подлежащих восстановлению, в 2015 году составляет 117869,9 млн рублей, в 2016 году – 127498,4 млн рублей (+8,2 %), в 2017 году – 116260,2 млн рублей(-8,8 %), по состоянию на 1 ноября 2018 года 143140 млн рублей (+24 процента).

УФНС России по г. Москве не осуществляло должный контроль за деятельностью нижестоящих налоговых органов, предусмотренный подпунктом 6.24 пункта 6 Положения об УФНС России по г. Москве, утвержденного руководителем ФНС России 17 июня 2015 года. Так, в нарушение абзаца 1 пункта 3 статьи 88 Налогового кодекса ИФНС России № 8 по г. Москве в ходе проведения камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации по НДС (№ корректировки 6) за I квартал 2017 года, в которой отражены экспортные операции и представлен налогоплательщиком в налоговый орган пакет документов в обоснование применения ставки 0 % при реализации услуг по перевозке пассажиров и багажа железнодорожным транспортом общего пользования в дальнем сообщении, налоговым инспектором не сообщено налогоплательщику о выявленных противоречиях (представленный пакет документов не соответствует виду операций, отраженных в налоговой декларации, облагаемых по ставке 0 %) и не направлено требование представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Заключение ИФНС России № 8 по г. Москве от 1 ноября 2017 года по вышеуказанной камеральной налоговой проверке направлено в адрес УФНС России по г. Москве²⁴. Вместе с тем в выписке из протокола УФНС России по г. Москве от 10 ноября 2017 года № 1614 заседания комиссии по рассмотрению вопроса полноты и качества проведения мероприятий налогового контроля за обоснованностью применения налогоплательщиками сумм НДС к вычету (возмещению) отсутствует информация об указаниях в адрес ИФНС России № 8 по г. Москве об устранении вышеназванных противоречий.

При наличии имеющихся противоречий ИФНС России № 8 по г. Москве принято решение от 8 декабря 2017 года о возмещении из бюджета НДС в сумме 12,8 млн рублей.

В нарушение пункта 1 статьи 88 Налогового кодекса ИФНС России № 1 по г. Москве проведена камеральная проверка налоговой декларации по НДС за IV квартал 2017 года и принято решение от 11 апреля 2018 года о возмещении НДС в сумме 2,5 млн рублей без рассмотрения имеющихся материалов по результатам встречных налоговых проверок, поступивших в инспекцию 12 марта 2018 года от ИФНС России № 34 по г. Москве и МИФНС России № 16 по Московской области.

2.2.6. Взаимодействие налоговых и таможенных органов в 2015–2018 годах регламентировано:

- Соглашением о сотрудничестве от 21 января 2010 года (в редакции от 5 сентября 2016 года) № 01-69/1, № ММ-27-2/1, предусматривающим плановый обмен информацией в электронном виде, в том числе путем взаимного доступа к информации из баз данных указанных сторон, обеспечение контроля за деятельностью участников внешнеэкономической деятельности (далее – ВЭД) путем оперативного информационного обмена и координации проведения проверок участников ВЭД, разработку новых информационных технологий, направленных на интеграцию информационных ресурсов сторон и т.д.;

24 В рамках выполнения требований Концепции контрольной работы УФНС России по г. Москве по рассмотрению вопросов полноты и качества проведения мероприятий налогового контроля камеральных налоговых проверок обоснованности возмещения (налоговых вычетов) сумм налога на добавленную стоимость, заявленных налогоплательщиками, утвержденной приказом Управления от 31 марта 2011 года № 158дсп (в редакции от 26 июня 2017 года).

- Положением об организации взаимодействия таможенных и налоговых органов при проведении скоординированных контрольных мероприятий от 21 августа 2012 года б/н/ММВ-27-2/14;
- письмом ФТС России и ФНС России № 01-11/18157/ММВ-20-2/25@ от 18 апреля 2016 года «О применении Положения об организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон»;
- письмом ФТС России и ФНС России № 01-11/33109/ММВ-20-2/58@ от 4 июня 2018 года «О применении Регламента организации проведения скоординированных контрольных мероприятий и мероприятий таможенного и налогового контроля по информации сторон» (далее – Регламент проведения СКМ).

В период 2015–2018 годов планировалось проведение 91 скоординированного контрольного мероприятия и мероприятий таможенного и налогового контроля (далее – СКМ), из указанного количества инициатором совместных проверок в 80 случаях (88 %) является УФНС России по г. Москве. Из 80 предложений УФНС России по г. Москве: согласовано таможенными органами 22 СКМ (27,5 %), в 45 случаях получен отказ, в отношении 13 предложений УФНС России по г. Москве о проведении СКМ ответы не получены. Наиболее частой причиной отказа со стороны таможенных органов является отсутствие в запросе налоговых органов установленных признаков нарушения декларантом требований таможенного законодательства, истечение трехлетнего срока для осуществления таможенного контроля.

Из 11 предложений таможенных органов о проведении СКМ: согласовано УФНС России по г. Москве – 3 СКМ (27,3 %), в 8 случаях получен отказ в основном по следующим причинам: проведен анализ как в отношении лица, так и по цепочке контрагентов (АСК НДС-2); по результатам проведенных камеральных налоговых проверок нарушения не установлены (НДС к возмещению не заявлялся); в план выездных налоговых проверок не включено и дальнейшее включение нецелесообразно.

Из 26 открытых СКМ (включая 2 камеральные налоговые проверки и одну внеплановую выездную проверку) в отношении 25 налогоплательщиков по состоянию на 1 января 2019 года завершены 22 проверки.

Из 22 проверок по результатам одного СКМ отсутствуют доначисления по НДС.

По 21 проведенной проверке доначислен НДС в сумме 3019,2 млн рублей, из которой по трем проверкам с доначислением НДС в сумме 1123,1 млн рублей решения налогового органа не вступили в законную силу (на дату окончания контрольного мероприятия Счетной палатой в УФНС России по г. Москве).

Из 18 проведенных СКМ с доначислением НДС в сумме 1896,1 млн рублей по двум проверкам с доначислением НДС в сумме 213,0 млн рублей (11,2 % от общей суммы доначисленного НДС по решениям, вступившим в законную силу) решения налогового органа отменены: по одной проверке в рамках проведения досудебного аудита УФНС России по г. Москве, по другой проверке – по решению судебного органа.

Поступило в федеральный бюджет 931,1 млн рублей, или 49 % от доначисленной суммы НДС (1896,1 млн рублей).

По 7 проверкам с суммой доначисления НДС 176,2 млн рублей (9,3 %) решения налогового органа обжалуются в судах различных инстанций.

2.2.7. Одним из методов налогового администрирования (в том числе НДС) является осуществление налогового контроля в форме налогового мониторинга²⁵. Предметом налогового мониторинга являются правильность исчисления, полнота и своевременность уплаты (перечисления) налогов и сборов, обязанность по уплате (перечислению) которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена на налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) – организацию, за календарный год, следующий за годом, в котором организация представила в налоговый орган заявление о проведении налогового мониторинга²⁶.

При проведении налогового мониторинга налоговый орган составляет и направляет организации мотивированное мнение, которое отражает позицию налогового органа по вопросам правильности исчисления (удержания), полноты и своевременности уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов.

²⁵ Раздел V.2 «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга» введен в часть 1 Налогового кодекса Федеральным законом от 4 ноября 2014 года № 348-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», который вступил в силу с 1 января 2015 года.

²⁶ До 4 июля 2017 года применялась форма заявления о проведении налогового мониторинга, утвержденная приказом ФНС России от 7 мая 2015 года № ММВ-7-15/184@. В связи с принятием приказа ФНС России от 21 апреля 2017 года № ММВ-7-15/323@ «Об утверждении форм документов, используемых при проведении налогового мониторинга, и требований к ним» приказ ФНС России от 7 мая 2015 года № ММВ-7-15/184@ утратил силу.

Указанная форма налогового администрирования предусматривает максимальную открытость налогоплательщика, который в рамках проведения налогового мониторинга, направляет в налоговый орган истребуемые документы и пояснения.

Среди налогоплательщиков, администрируемых в инспекциях г. Москвы, только в отношении одного налогоплательщика – филиала иностранной организации – осуществляется налоговый контроль в форме налогового мониторинга с 2016 года.

Налогоплательщик состоит на учете с 1 сентября 2004 года, основным видом деятельности является оказание консультационных услуг по вопросам коммерческой деятельности и управления.

С марта 2018 года данный налогоплательщик предоставил налоговому органу доступ к своим информационным системам в режиме онлайн.

2.3. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение предусмотрены главой 16 Налогового кодекса.

В отчете по форме ВП «Сведения о результатах проверок налогоплательщиков по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах» отражены показатели взыскания штрафных санкций по всем видам налоговых правонарушений в разрезе выездных и камеральных налоговых проверок (сведения представлены в таблице).

(млн руб.)

	2015 г.	2016 г.	Отклонение	2017 г.	Отклонение	9 мес. 2018 г.
Взыскано штрафных санкций по налоговым проверкам, всего	1444,6	1617,5	172,9	2025,1	1852,2	1713,4
в том числе						
по выездным налоговым проверкам	1155,1	1167,2	12,1	1527,9	1515,9	1213,4
по камеральным налоговым проверкам	289,5	450,3	160,8	497,1	336,3	500,0

Установлено, что ИФНС России № 7 по г. Москве не обеспечено надлежащее выполнение полномочий, предусмотренных статьей 101.4 Налогового кодекса в части привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 Налогового

кодекса, в связи с непредставлением в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета в виде взыскания штрафа в размере 5 % в неуплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1000 рублей, в отношении 5 налогоплательщиков за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации по НДС на общую сумму 5,0 тыс. рублей.

Иные нарушения при осуществлении налоговыми органами полномочий по применению мер налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения по НДС не установлены.

2.4. Динамика совокупной задолженности по НДС за период 2015–2017 годов и 11 месяцев 2018 года носит разнонаправленный характер, если за 2015 год сумма задолженности снижена на 16,5 млрд рублей, или на 11,2 %, то в 2016–2017 годах и за 11 месяцев 2018 года сумма совокупной задолженности имеет тенденцию увеличения.



В целом, за период 2015–2017 годов и 11 месяцев 2018 года совокупная задолженность по НДС увеличена на 83,7 млрд рублей, или на 56,8 %, и по состоянию на 1 ноября 2018 года составляет 231,1 млрд рублей.

УФНС России по г. Москве не осуществляло должный контроль за деятельностью нижестоящих налоговых органов, предусмотренный подпунктом 6.24 пункта 6 Положения об УФНС России по г. Москве, утвержденного руководителем ФНС России 17 июня 2015 года.

Так, ИФНС России № 43 по г. Москве в нарушение пункта 3 статьи 75 Налогового кодекса не начислены пени организации «Б М» в сумме 229,6 тыс. рублей на сумму задолженности 869,0 тыс. рублей. В График погашения отсрочки по НДС, предоставленной налогоплательщику ФНС

России, ИФНС России № 43 ошибочно внесена дата окончания возврата отсрочки (вместо 24 марта 2017 года указана дата 25 марта 2016 года). В связи с этим уплата по платежному документу от 11 мая 2016 года в сумме 869,0 тыс. рублей в счет погашения отсрочки по уплате НДС не отражена в счет погашения отсрочки, а учтена в КРСБ налогоплательщика в счет погашения текущих начислений по НДС, что привело к некорректному начислению пени по текущим платежам.

Указанная ошибка установлена в ходе проведения контрольного мероприятия в УФНС России по г. Москве Счетной палатой.

ИФНС России № 43 по г. Москве 15 января 2019 года ошибка устранена, начисление пени в сумме 229,6 тыс. рублей на текущую задолженность по НДС в сумме 869,0 тыс. рублей отражены в КРСБ налогоплательщика.

Реструктуризация задолженности организаций, условия ее применения утверждаются соответствующими постановлениями Правительства Российской Федерации.

В период 2015–2017 годов и 9 месяцев 2018 года в УФНС России по г. Москве 4 организации пользовались правом на реструктуризацию задолженности²⁷. В отношении 1 организации вынесено решение от 29 октября 2018 года о прекращении права на реструктуризацию задолженности в связи с несвоевременной уплатой текущих платежей.

Порядок и сроки осуществления возврата (зачета) излишне уплаченного (взысканного) налога, уведомления налогоплательщика о факте излишней уплаты налога регулируются статьями 78 и 79 Налогового кодекса, в части зачета (возврата) подлежащих возмещению сумм НДС – статьями 176 и 176.1 Налогового кодекса.

Методические рекомендации по ведению информационного ресурса результатов работы по зачетам и возвратам утверждены приказом ФНС России от 25 декабря 2008 года № ММ-3-1/683@ «О создании информационного ресурса результатов работы по зачетам и возвратам» (в редакции от 25 января 2018 года).

27 В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 10 декабря 2009 года № 995 «О порядке и условиях проведения реструктуризации задолженности организаций оборонно-промышленного комплекса – исполнителей государственного оборонного заказа, включенных в перечень стратегических организаций, по налогам, сборам, начисленным пеням и штрафам перед федеральным бюджетом и списания этих пеней и штрафов».

Установлены многочисленные нарушения положений статей 78, 79 и 176 Налогового кодекса:

- в ИФНС России № 7 по г. Москве в нарушение:
 - пункта 6 статьи 78 Налогового кодекса в 69 случаях на сумму 35,2 млн рублей допущено нарушение месячного срока возврата излишне уплаченных денежных средств налогоплательщикам от 1 до 76 календарных дней;
 - пункта 10 статьи 176 Налогового кодекса в 7 случаях на сумму 267,0 млн рублей допущено превышение общего срока возврата НДС от 4 до 29 календарных дней;
 - пункта 6 статьи 78 Налогового кодекса в 5 случаях на сумму 43,9 млн рублей допущено превышение сроков возврата НДС от 7 до 14 календарных дней;
 - пункта 10 статьи 78 Налогового кодекса, в соответствии с которым на сумму излишне уплаченного налога, которая возвращена с нарушением месячного срока, установленного пунктом 6 статьи 78 Налогового кодекса, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата, исходя из процентной ставки, принимаемой равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возврата, в 68 из 69 случаев сумма излишне уплаченного налога в размере 34,8 млн рублей возвращена налогоплательщикам без уплаты указанных процентов;
 - пункта 10 статьи 176 Налогового кодекса, в соответствии с которым при нарушении сроков возврата суммы НДС, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы НДС, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, в 6-ти из 7 случаев несвоевременного возврата НДС, подлежащего возмещению по решению о возмещении, в размере 252,9 млн рублей возмещение налога налогоплательщикам осуществлено без уплаты указанных процентов;
 - пункта 10 статьи 78 Налогового кодекса в случае, если возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется с нарушением месячного срока, установленного пунктом 6 статьи 78 Налогового кодекса, налоговым органом на сумму излишне уплаченного налога, которая

не возвращена в установленный срок, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата по ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возврата, в 5-ти случаях несвоевременного возврата НДС, подлежащего возмещению по решению о возмещении, в размере 43,9 млн рублей возмещение налога налогоплательщикам осуществлено без уплаты указанных процентов;

- в ИФНС России № 1 по г. Москве в нарушение:
 - положений статьи 79 Налогового кодекса установлены случаи нарушения порядка возврата сумм излишне взысканного НДС, а также порядка возврата и расчета процентов, подлежащих начислению на излишне взысканные суммы:
 - пункта 2 статьи 79 Налогового кодекса в 3 случаях решения о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных, подлежащих возмещению) НДС на сумму 8,8 млн рублей вынесены с превышением 10-ти дневного срока на 17 рабочих дней;
 - пункта 5 статьи 79 Налогового кодекса осуществлен возврат излишне уплаченного НДС на сумму 8,8 млн рублей с нарушением месячного срока возврата на 15 календарных дней;
 - пункта 5 статьи 79 Налогового кодекса, в соответствии с которым сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами в течение 1 месяца со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога, осуществлен возврат: излишне взысканного НДС – на 15 календарных дней позже установленного срока; процентов, начисленных на излишне взысканный НДС, – на 101 календарный день позже установленного срока;
 - пункта 5 статьи 79 Налогового кодекса, в соответствии с которым сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами, рассчитанными со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата, в течение 1 месяца со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога, принято решение о возврате процентов на сумму излишне взысканных пеней по НДС и осуществлен их возврат организации в сумме 0,8 тыс. рублей, что

- на 1,9 тыс. рублей меньше суммы, причитающейся уплате в соответствии с нормами Налогового кодекса;
- пункта 5 статьи 79 Налогового кодекса, в соответствии с которым проценты на сумму излишне взысканного налога начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата, осуществлена выплата процентов организации в сумме 779,1 тыс. рублей исходя из неправильного определения периода пользования денежными средствами (на 1 день больше), что повлекло излишнюю выплату процентов в сумме 10,4 тыс. рублей.

Вопросы признания недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежными к взысканию и их списание регламентированы статьей 59 Налогового кодекса.

В целях реализации положений статьи 59 Налогового кодекса ФНС России определены процедура и порядок списания задолженности²⁸.

УФНС России по г. Москве в период 2015–2017 годов и 10 месяцев 2018 года вынесено 249714 решений о списании безнадежной к взысканию задолженности на общую сумму 142,9 млрд рублей, из указанной суммы 57,9 млрд рублей (40,5 %) приходится на 2015 год, 37,9 млрд рублей (26,6 %) – 2016 год, 18,3 млрд рублей (12,8 %) – 2017 год, 28,7 млрд рублей (20,1 %) – 10 месяцев 2018 года.

Высокая доля списанной задолженности, приходящаяся на 2015 год, обусловлена в основном вступлением в силу с 1 января 2015 года положений статьи 4 Федерального закона от 4 ноября 2014 года № 347-ФЗ²⁹.

В ИФНС России № 7 по г. Москве при отсутствии оснований, установленных пунктом 1 статьи 59 Налогового кодекса, ошибочно принято решение о списании задолженности по состоянию на 1 января 2015 года в сумме 814,3 тыс. рублей в отношении одной организации, находящейся с 4 октября 2011 года по настоящее время в процедуре банкротства, на основании

²⁸ Приказы ФНС России от 19 августа 2010 года № ЯК-7-8/392@ и № ЯК-7-8/393@, от 12 мая 2015 года № ММВ-7-8/190@, от 15 августа 2016 года № СА-7-8/438@.

²⁹ В соответствии со статьей 4 Федерального закона от 4 ноября 2014 года № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» признаются безнадежными к взысканию недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся по состоянию на 1 января 2015 года за организациями, которые отвечают признакам недействующего юридического лица, установленным Федеральным законом от 8 августа 2001 года N 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», и не находятся в процедурах, применяемых в деле о банкротстве, в случае возврата взыскателю исполнительного документа по основаниям, предусмотренным пунктами 3 и 4 части 1 статьи 46 Федерального закона от 2 октября 2007 года № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

приказа ФНС России от 12 мая 2015 года № ММВ-7-8/190@. Указанное решение о списании задолженности аннулировано инспекцией 14 декабря 2018 года.

Взаимодействие налоговых органов с Федеральной службой судебных приставов (далее – ФССП) регулируется статьей 47 Налогового кодекса, Федеральным законом от 2 октября 2007 года № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве», а также Соглашением ФНС России от 14 апреля 2014 года № ММВ-23-8/3@ и ФССП России от 4 апреля 2014 года № 0001/7 «О порядке взаимодействия Федеральной налоговой службы и Федеральной службы судебных приставов при исполнении исполнительных документов».

УФНС России по г. Москве в период 2015–2017 годов и 10 месяцев 2018 года вынесено и направлено в ФССП 351286 постановлений о взыскании задолженности по НДС за счет имущества на общую сумму 236,9 млрд рублей, из которых на основании 24570 постановлений органами ФССП России произведено взыскание на сумму 39,7 млрд рублей (16,8 %), 284795 постановлений на сумму 165,2 млрд рублей (или 69,7 %) возвращены в связи с отсутствием возможности установить местонахождение должника или его имущества.

Сумма выплаченных процентов при нарушении срока возврата (возмещения) НДС за период 2015–2017 годов и 10 месяцев 2018 года составляет 806,7 млн рублей.

Вместе с тем в связи с отсутствием должного контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов, предусмотренного подпунктом 6.24 пункта 6 Положения об УФНС России по г. Москве, утвержденного руководителем ФНС России 17 июня 2015 года (ранее – подпунктом 7.4 пункта 7 Положения об УФНС России по г. Москве, утвержденного руководителем ФНС России 28 мая 2012 года), подведомственными налоговыми органами УФНС России по г. Москве не исполняются положения пункта 10 статьи 78, пункта 10 статьи 176 и пункта 10 статьи 176.1 Налогового кодекса.

Так, пунктом 10 статьи 78 Налогового кодекса предусмотрено, что на сумму излишне уплаченного налога, которая возвращена с нарушением месячного срока, установленного пунктом 6 статьи 78 Налогового кодекса, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику, за каждый календарный день нарушения срока возврата, исходя из процентной ставки, принимаемой равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возврата.

Пунктом 10 статьи 176 Налогового кодекса установлено, что при нарушении сроков возврата суммы налога, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения срока возмещения.

Пунктом 10 статьи 176.1 Налогового кодекса предусмотрено, что при нарушении сроков возврата суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке, на эту сумму начисляются проценты за каждый день просрочки, начиная с 12-го дня после дня подачи налогоплательщиком заявления о применении заявительного порядка возмещения налога, исходя из ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в период нарушения срока возврата.

При этом действие данных норм не ставится в зависимость от факта обращения налогоплательщика за начислением и выплатой процентов при нарушении сроков возврата денежных средств, а является обязанностью налоговых органов при допущении подобных нарушений.

Таким образом, имеют место системные нарушения норм Налогового кодекса, установленных пунктом 10 статьи 78, пунктом 10 статьи 176 и пунктом 10 статьи 176.1 Налогового кодекса, в части неначисления и невыплаты процентов в случае нарушения налоговыми органами сроков возврата денежных средств при отсутствии заявления налогоплательщика, что приводит к нарушению их прав и законных интересов.

2.5. В соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 29 мая 2004 года № 257 «Об обеспечении интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах, применяемых в деле о банкротстве» ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Приказом ФНС России введен в действие новый порядок разграничения полномочий уполномоченного органа по представлению интересов Российской Федерации как кредитора в деле о банкротстве и в процедурах,

применяемых в деле о банкротстве, между центральным аппаратом ФНС России и территориальными органами ФНС России³⁰.

Указанный порядок предусматривает, что налоговый орган, непосредственно сопровождающий дело о банкротстве, к решению о голосовании на собрании (заседании комитета) кредиторов подготавливает обоснованную позицию, содержащую анализ информации и материалов по существу вопросов, поставленных на голосование.

В случае, если в течение двух месяцев с даты представления арбитражным управляющим собранию кредиторов предложения о продаже имущества должника собранием кредиторов не утверждено положение о продаже имущества, в том числе его начальная цена, внешний или конкурсный управляющий, конкурсный кредитор и (или) уполномоченный орган, если размер включенной в реестр требований кредиторов кредиторской задолженности перед ним составляет более 20 % общего размера кредиторской задолженности, включенной в реестр требований кредиторов, вправе обратиться в арбитражный суд с ходатайством об утверждении порядка, сроков и условий продажи предприятия должника.

В таком случае суд разрешает разногласия между указанными лицами на основании имеющихся в деле доказательств.

За период 2015–2017 годов и 9 месяцев 2018 года количество лиц, находящихся в процедурах банкротства, и суммы задолженности, включенные в реестр требований кредиторов, имели тенденцию роста (сведения представлены в таблице).

	на 01.01.2016	на 01.01.2017	Темп, %	Откло- нение	на 01.01.2018	Темп, %	Откло- нение	на 01.10.2018
Количество налого- плательщиков, нахо- дящихся в процедуре банкротства, ед.	3677	4403	119,7	726	5352	121,6	949	5627
задолженность, включенная в реестр требований кре- диторов, млн руб.	71635	83829	117,0	12194	133291	159,0	49492	142190

30 Предусмотрена трехуровневая система сопровождения дел о банкротстве: 1-й уровень – дела о банкротстве, находящиеся на сопровождении ФНС России; 2-й уровень – дела о банкротстве, находящиеся на сопровождении УФНС по субъекту Российской Федерации, МРИ ФНС России по КН; 3-й уровень – дела о банкротстве, находящиеся на сопровождении инспекции ФНС России по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции ФНС России межрайонного уровня.

	на 01.01.2016	на 01.01.2017	Темп, %	Откло- нение	на 01.01.2018	Темп, %	Откло- нение	на 01.10.2018
задолженность, невключенная в реестр требований кредиторов, млн руб.		6176		6176	7996	129,5	1820	6048

Федеральным законом от 29 декабря 2015 года № 391-ФЗ статья 14.13 КоАП «Неправомерные действия при банкротстве» дополнена частью 5.1, направленной на усиление административной ответственности за повторное неисполнение обязанности руководителем юридического лица либо индивидуальным предпринимателем или гражданином обязанности по подаче заявления о признании соответственно юридического лица либо индивидуального предпринимателя, гражданина банкротом в арбитражный суд в случаях, предусмотренных законодательством о несостоятельности (банкротстве) (изменения вступили в силу с 29 декабря 2015 года).

Помимо ужесточения ответственности за нарушение данной обязанности по части 5 статьи 14.13 КоАП налоговые органы наделены полномочиями не только возбуждать дела об административных правонарушениях за неподачу должником заявления о своем банкротстве, но также их рассматривать и выносить соответствующие постановления³¹.

2.6. Вопросы обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц, в том числе по НДС, регулируются нормами главы 19 и главы 20 Налогового кодекса.

В целях совершенствования досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов ФНС России приказом от 13 февраля 2013 года № ММВ-7-9/78 утверждена Концепция развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов Российской Федерации на 2013–2018 годы.

УФНС России по г. Москве в период 2015–2017 годов и истекший период 2018 года рассмотрена 3531 жалоба налогоплательщиков на действия

³¹ По итогам 2016 года налоговыми органами составлено 796 протоколов об административных правонарушениях, предусмотренных частями 5, 5.1, 8 статьи 14.13 КоАП на общую сумму штрафов более 3,5 млн рублей, в 2017 году – 1350 протоколов, вынесено 1246 постановлений о привлечении к административной ответственности контролирующих должника лиц, поступило в бюджет Российской Федерации административных штрафов на общую сумму 906 тыс. рублей, за 9 месяцев 2018 года составлено 970 протоколов об административном правонарушении, вынесено 957 постановлений о привлечении к административной ответственности контролирующих должника лиц, поступило в бюджет Российской Федерации административных штрафов на общую сумму 1,5 млн рублей.

(бездействие) должностных лиц и акты ненормативного характера налоговых инспекций города Москвы по вопросам администрирования НДС в том числе: в 2015 году – 1122 жалобы, в 2016 году – 869 жалоб, в 2017 году – 829 жалоб, 2018 года – 711 жалоб.

Отмечено снижение процента удовлетворения жалоб налогоплательщиков, связанных с обжалованием актов ненормативного характера (относительно общего числа жалоб данной категории), с 11,8 % в 2015 году до 9,5 % в 2018 году.

В проверяемом периоде в УФНС России по г. Москве поступило и рассмотрено 3568 жалоб налогоплательщиков по вопросу администрирования НДС.

В нарушение пункта 6 статьи 140 Налогового кодекса, в соответствии с которым решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в порядке, предусмотренном статьей 101 Налогового кодекса, принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы), УФНС России по г. Москве жалобы рассмотрены с нарушением установленного срока (с учетом продления срока на один месяц, предусмотренного пунктом 6 статьи 140 Налогового кодекса) в 6 случаях (0,16 % от рассмотренных жалоб) от 16 дней до 323 календарных дней.

2.7. Взаимодействие УФНС России по г. Москве с Росфинмониторингом организовано посредством использования сведений, представляемых Межрегиональным управлением Росфинмониторинга по Центральному федеральному округу³², и направления сведений налоговыми органами в Росфинмониторинг.

В период 2016 года – I полугодие 2018 года налоговыми органами г. Москвы направлено в Росфинмониторинг и его территориальные органы 250 запросов, рассмотрено – 244 запроса.

Направлено Росфинмониторингом в адрес налоговых органов 136 запросов, рассмотрено – 126 запросов. В отношении 29 налогоплательщиков

³² Между ФНС России и Росфинмониторингом заключено Соглашение о сотрудничестве и организации информационного взаимодействия от 15 октября 2015 года № 01-01-14/22440/ММВ-23-2/77.

проведены камеральные и выездные налоговые проверки с использованием информации Росфинмониторинга и его территориальных органов.

В рамках выполнения Соглашения о взаимодействии между МВД России и ФНС России от 13 октября 2010 года № 1/8656/ММВ-27-4/11 осуществляется взаимодействие в установленных сферах деятельности, в том числе по вопросам предупреждения и пресечения преступлений и административных правонарушений, выявления и расследования преступлений, а также в вопросах повышения налоговой дисциплины в сфере экономики и обеспечения своевременности и полноты уплаты налогов и сборов в бюджеты и государственные внебюджетные фонды³³.

Сведения о направленных налоговыми органами г. Москвы материалах (информации) по возмещению НДС из бюджетов органы внутренних дел в порядке статьи 82 Налогового кодекса представлены в таблице:

Отчетный период	Направленные налоговыми органами материалы (информация) по возмещению НДС		Представлены уточненные декларации с уменьшением суммы ранее заявленного возмещения НДС		Возбуждено уголовных дел в рамках ст. 159 УК РФ		Отказано в возбуждении уголовного дела		Возвращено в связи с отсутствием признаков состава преступления	
	количество	сумма, млн руб.	количество	сумма млн руб.	количество	сумма млн руб.	количество	сумма млн руб.	количество	сумма млн руб.
2016 г.	71	7470	9	560	21	602	0	0	0	0
2017 г.	82	12470	17	8439	9	540,5	5	8	0	0
I полугодие 2018 г.	45	4333	10	100	4	357	3	4	0	0
Итого	198	24273	36	9099	34	14995	8	123	0	0

Информация о результатах рассмотрения правоохранительными органами материалов, содержащая в себе сведения о количестве возбужденных, отказанных в возбуждении уголовных дел, поступает в налоговые органы по истечении отчетного периода. В отношении материалов, по которым проводятся оперативно-розыскные мероприятия и на какой стадии рассмотрения они находятся, Управление сведениями не располагает.

³³ К Соглашению подписан протокол № 3 от 6 ноября 2018 года № 1/12490/ММВ-23-15/21 о порядке направления материалов (документов) при выявлении в рамках камеральных налоговых проверок обстоятельств, позволяющих предполагать совершение преступления по статье 159 (мошенничество) Уголовного кодекса Российской Федерации.

При организации и координации взаимодействия с Главным следственным управлением Следственного комитета Российской Федерации по г. Москве (далее – ГСУ СК России по г. Москве) УФНС России по г. Москве руководствуется положениями Соглашения от 13 февраля 2012 года № 101-162-12/ММВ-27-2/3 о взаимодействии между Следственным комитетом Российской Федерации и ФНС России, в котором обозначены порядок и формы взаимодействия, включая взаимный информационный обмен сведениями, в том числе в электронном виде, представляющими интерес для обеих сторон и непосредственно связанными с выполнением задач и функций, возложенных на них законодательными и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

В период 2016 года – I полугодие 2018 года направлено в следственные органы 1748 материалов, рассмотрено 1628 материалов, возбуждено 449 уголовных дел (в том числе по ранее направленным материалам), отказано в возбуждении уголовных дел в отношении 1088 материалов, сумма возмещенного ущерба налогоплательщиками составляет 8,6 млрд рублей.

2.8. Организация и проведение аудиторских проверок внутреннего аудита в 2015–2018 годах осуществлялась УФНС России по г. Москве в соответствии с регламентами и Временным порядком организации Внутреннего аудита в Федеральной налоговой службе³⁴.

Периодичность планирования аудиторских проверок – полугодовая, в основу планирования аудиторских проверок положен принцип отбора объектов аудиторских проверок с учетом результатов анализа рисков неэффективной деятельности налоговых органов (далее – риск-анализ), который проводится дистанционно один раз в полугодие в отношении подведомственных инспекций, не состоящих на постпроверочном контроле по результатам комплексных аудиторских проверок (до марта 2017 года); всех подведомственных инспекций (с марта 2017 года).

Риск-анализ проводится по направлениям деятельности налоговых органов с целью выявления основных зон и факторов риска и для отбора налоговых органов в качестве объектов внутреннего аудита при планировании аудиторских проверок.

³⁴ Регламент проведения внутреннего аудита налоговых органов, утвержден приказом ФНС России от 14 июня 2011 года № ММВ-7-10/371@ (в редакции от 19 марта 2013 года), Регламент организации внутреннего аудита в Федеральной налоговой службе утвержден приказом ФНС России от 20 апреля 2015 года № ММВ-7-16/163@ (в редакции от 18 октября 2016 года), который был отменен приказом ФНС России от 28 февраля 2017 года № ММВ-7-16/202@, Временный порядок организации Внутреннего аудита в Федеральной налоговой службе утвержден распоряжением ФНС России от 28 февраля 2017 года № 35дсп.

УФНС России по г. Москве за период 2015 год – 9 месяцев 2018 года проведено 119 аудиторских проверок, в том числе 44 комплексные проверки и 75 тематических проверок.

Характерными нарушениями, выявленными в ходе проведения проверок внутреннего аудита, являются следующие: не проконтролирована правильность заполнения налоговой декларации и полнота включения в налоговую базу по соответствующей ставке налога операций по реализации товаров (работ, услуг), обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов по которым документально не подтверждена; не исследованы причины превышения налоговой базы, отраженной в декларациях по налогу на прибыль над соответствующими показателями деклараций по НДС; не исследованы причины применения налогоплательщиками вычетов сумм налога и т.д.

По результатам комплексных аудиторских проверок привлечены к дисциплинарной ответственности 9 заместителей начальника инспекции.

В УФНС России по г. Москве представлено 38 итоговых отчетов по выполнению плана мероприятий по устранению выявленных комплексными аудиторскими проверками нарушений.

УФНС России по г. Москве при проведении аудиторских проверок подведомственных налоговых органов также установлены факты представления в налоговые органы уточненных налоговых деклараций «массовыми» подписантами³⁵.

2.9. В статистической налоговой отчетности ФНС России по форме № 1-НДС³⁶ предусмотрен показатель количества деклараций, показатели которых учтены в отчете по форме № 1-НДС, вместе с тем не предусмотрен показатель количества налогоплательщиков, представляющих налоговые декларации по НДС, в том числе заявляющих операции, освобождаемые от налогообложения или операции, не подлежащие налогообложению, иные преференции по налогу, соответственно отсутствует возможность формирования данного показателя в автоматическом режиме. Учитывая тот факт, что отдельными налогоплательщиками представляются декларации за один и тот же налоговый период неоднократно, отсутствует возможность оценить показатель количества налогоплательщиков,

³⁵ Указанная информация представлена после установления данного факта в ходе проведения контрольного мероприятия Счетной палатой.

³⁶ Отчет по форме 1-НДС утвержден приказом ФНС России от 21 декабря 2017 года № ММВ-7-1/1077@ «Об утверждении форм статистической налоговой отчетности Федеральной налоговой службы на 2018 год».

применяющих льготы, освобождение от исчисления, уплаты НДС и иные преференции по налогу. Данный показатель необходим при оценке выпадающих доходов по НДС в связи с применением налогоплательщиками льгот, освобождений и иных преференций по налогу.

Следует отметить, что Федеральным законом от 25 декабря 2018 года № 494-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 25 декабря 2018 года № 494-ФЗ) введено понятие налоговые расходы публично-правового образования – выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные налоговыми льготами, освобождениями и иными преференциями по налогам, сборам, таможенным платежам, страховым взносам на обязательное социальное страхование.

В соответствии с Федеральным законом от 25 декабря 2018 года № 494-ФЗ Бюджетный кодекс Российской Федерации (далее – Бюджетный кодекс) дополнен статьей 174.3 «Перечень и оценка налоговых расходов», в соответствии с которой ежегодно осуществляется оценка налоговых расходов Российской Федерации. Результаты указанной оценки учитываются при формировании основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики Российской Федерации, а также при проведении оценки эффективности реализации государственных программ Российской Федерации.

Кроме того, пункт 4 статьи 192 Бюджетного кодекса дополнен новым абзацем, в соответствии с которым с 1 января 2019 года с проектом федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период в Государственную Думу также вносятся отчет об оценке налоговых расходов Российской Федерации за отчетный финансовый год, оценка налоговых расходов Российской Федерации на текущий финансовый год, на очередной финансовый год и плановый период.

Цель 3. Выявить потенциальные резервы доходов федерального бюджета за счет улучшения администрирования налоговыми органами налога на добавленную стоимость

Внесенные изменения в Налоговый кодекс в части порядка представления налоговых деклараций по НДС в электронном виде оказали положительное влияние на поступление налога в федеральный бюджет и изменили подход к проведению мероприятий налогового контроля посредством АСК

НДС-2, в том числе выявление потенциальных «выгодоприобретателей» посредством использования системы управления рисками АСК НДС-2.

Вместе с тем потенциальными резервами поступления НДС в федеральный бюджет являются:

- внесение изменений в пункт 2 статьи 93 Налогового кодекса в части установления обязанности проверяемым лицом направлять в налоговые органы истребуемые документы для проведения налоговых проверок только в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в специальном формате вместо существующего права налогоплательщиков направлять истребуемые документы по почте заказным письмом, что сократит период получения истребуемых документов, позволит более эффективно проводить контрольные мероприятия для сбора доказательной базы в случаях необоснованного занижения налоговой базы и завышения налоговых вычетов;
- внесение дополнений в форму требования, предусмотренную пунктом 18 статьи 176.1 Налогового кодекса, утверждаемую федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, предусматривающих расчет процентов («линейку» процентов за 1, 2, 3, 4 и 5 дней), подлежащих уплате в случае возврата сумм налога на добавленную стоимость, излишне полученных налогоплательщиком (зачтенных налогоплательщику) в заявительном порядке, в период от одного до пяти дней после даты получения требования;
- исключение из практики налоговых органов проведение выездных налоговых проверок, не приводящих к выявлению нарушений законодательства о налогах и сборах (в период 2015–2017 годов и 9 месяцев 2018 года подведомственными инспекциями УФНС России по г. Москве проведена 2031 выездная налоговая проверка, не выявившая нарушения по НДС, что составляет 24,7 % от общего количества проведенных выездных проверок (включающих вопросы НДС – 8221), в том числе по итогам 9 месяцев 2018 года проведено 189 проверок, не выявивших нарушения по НДС (18 процентов).

Возражения или замечания руководителя объекта контрольного мероприятия на результаты контрольного мероприятия

По результатам контрольного мероприятия поступили замечания от УФНС России по г. Москве от 25 января 2019 года № 24-05/01035дсп, ИФНС России № 1 по г. Москве от 11 января 2019 года № 11-16/000759, ИФНС России № 7 по г. Москве от 14 января 2019 года № 22-19/00652.

Выводы

1. В 2015–2018 годах отмечен рост поступления налога на добавленную стоимость от налогоплательщиков, администрируемых УФНС России по г. Москве: в 2015 году поступило 916,3 млрд рублей или 117,4 % к объему поступлений в аналогичном периоде предыдущего года, 2016 году – 971,6 млрд рублей (106, %), 2017 году – 1068,7 млрд рублей (110, %), за 11 месяцев 2018 года – 1000,2 млрд рублей (103,7 процента).

Доля поступления НДС от налогоплательщиков, администрируемых Управлением, в проверяемом периоде составляет более трети от общей суммы поступления налога в целом по Российской Федерации, за исключением 11 месяцев 2018 года (30,3 %). С каждым годом наблюдается снижение указанного соотношения, что обусловлено передачей на налоговый учет крупнейших налогоплательщиков в Межрегиональные инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, в соответствии с решениями, принятыми ФНС России.

2. Введение обязанности предоставления налогоплательщиками налоговых деклараций по НДС, а также сведений из книги покупок и книги продаж в электронном виде (начиная с налоговых деклараций за I квартал 2015 года), позволило ФНС России внедрить АСК НДС-2, используемую при администрировании НДС, которая в автоматическом режиме сравнивает счета-фактуры по цепочке поставщиков на основании сведений из книг покупок, книг продаж и журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур и позволяет выявлять расхождения в операциях, по которым заявлены вычеты по НДС, но не исчислен налог. Так, показатель доли налоговых вычетов в сумме НДС, исчисленного по налогооблагаемым объектам, с 92,2 % в 2014 году снижен на 2,9 процентного пункта до 89,3 % в 2018 году.

3. В программном комплексе «Система электронной обработки данных инспекций местного уровня», используемом налоговыми органами, отсутствует возможность формирования в автоматическом режиме перечня налогоплательщиков, обязанных представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по НДС, а также не реализована возможность отбора перечня лиц, не исполнивших обязанность по представлению налоговой отчетности.

Процедура ручного сбора перечня налогоплательщиков, обязанных представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по НДС, налагает дополнительные трудовые и временные затраты на инспекторский состав налоговых органов, а также несет в себе риски несвоевременного выявления (или невыявления) налогоплательщиков, не исполнивших обязанность по представлению деклараций в целях применения положений подпункта 1 пункта 3 статьи 76 Налогового кодекса (приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке).

Установлены факты нарушения срока принятия решения об отмене решений о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств в ИФНС России в ИФНС России № 1 по г. Москве в 129 случаях (с нарушением от 1 дня до 7 дней), ИФНС России № 7 по г. Москве – в 79 случаях (с нарушением от 1 дня до 93 дней).

4. За налоговые периоды IV квартал 2014 года – III квартал 2018 года в подведомственные инспекции УФНС России по г. Москве несвоевременно представлено 354295 налоговых деклараций по НДС, что составляет 5,3 % к общему количеству налоговых деклараций по НДС, которых должны были представить налогоплательщики в указанном периоде.

Инспекциями ФНС России по г. Москве, находящимися в непосредственном подчинении УФНС России по г. Москве, не обеспечено надлежащее выполнение полномочий, предусмотренных пунктом 5 части 2 статьи 28.3 КоАП, в части возбуждения дел об административном правонарушении по статье 15.5 КоАП в связи с нарушением налогоплательщиками установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. Должностными лицами инспекций не составлены протоколы об административном правонарушении и не направлены для рассмотрения в судебные органы для привлечения к административной ответственности за несвоевременное представление налогоплательщиками 332746 налоговых деклараций по НДС за налоговые

периоды IV квартал 2014 года – III квартал 2018 года. Сумма потенциально непоступивших денежных средств в консолидированный бюджет Российской Федерации в связи с непривлечением к административной ответственности должностных лиц составляет от 99,8 млн рублей до 166,4 млн рублей.

Вместе с тем финансовые затраты на составление 1 протокола об административном правонарушении, направление на рассмотрение материалов в суд, расходы судебной системы, по экспертной оценке, составляют 2540 рублей, то есть более чем в 5 раз превышают максимальную сумму (500 рублей) административного штрафа, предусмотренного статьей 15.5 КоАП, за нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам).

5. В соответствии с пунктом 19 Порядка заполнения налоговой декларации по НДС, утвержденного приказом ФНС России от 29 октября 2014 года № ММВ-7-3/558@, при заполнении показателя «номер корректировки» в первичной декларации за налоговый период проставляется «0 – », в уточненной декларации за соответствующий налоговый период указывается номер корректировки (например, «1 – », «2 – » и так далее). Таким образом, Порядком была предусмотрена последовательная нумерация уточненных налоговых деклараций по НДС, представляемых в налоговые органы. Вместе с тем в ПК СЭОД и автоматизированной информационной системе «Налог-3», используемых налоговыми органами, не был предусмотрен контроль за последовательностью предоставляемых номеров корректировок, в результате представлены уточненные налоговые декларации с номерами корректировок 50, 52, 99, и т.д. до 999 при отсутствии уточненных деклараций с предшествующими номерами корректировок.

В связи с этим уточненные налоговые декларации с меньшими номерами корректировок, представленные налогоплательщиками после уточненных налоговых деклараций с номерами корректировок 99 и 999 (а также 50, 52 и т.д.), в ПК СЭОД отражены не в Реестре деклараций ЮЛ (соответственно не проходят обработку и суммы НДС, подлежащие к уплате в бюджет или причитающиеся к возмещению из бюджета, из уточненных налоговых деклараций не разнесены в карточки расчетов с бюджетом налогоплательщиков), а только в Реестре документов или в Реестре удаленных документов, при этом в АИС «Налог-3» указанные декларации отражены как неактуальные.

До настоящего времени в налоговых органах отсутствует техническая возможность при наличии уточненных налоговых деклараций с «большими» номерами корректировок отразить в КРСБ налогоплательщика сведения

о налоговых обязательствах, представленных в последующих уточненных декларациях по НДС с меньшими номерами корректировок.

В ходе выборочной проверки Счетной палатой Российской Федерации установлено, что в соответствии с данными АИС «Налог-3» подписантом в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика в 1713 актуальных налоговых декларациях по НДС 1055 налогоплательщиков за налоговые периоды I квартал 2015 года – II квартал 2018 года является одно физическое лицо «М» (сотрудник оператора ЭДО – ЗАО «Калуга Астрал» в должности заместителя директора по техническим вопросам), из которых 589 деклараций (34,4 %) имеют номер корректировки 99 или 999.

6. УФНС России по г. Москве в рамках проведения работы по предотвращению мошенничества с использованием налоговой отчетности, представляемой в налоговые органы в электронной форме, при выявлении фактов оформления сертификатов ключа электронной подписи на умерших лиц или лиц, заведомо не имеющих отношения к организации, в отношении которой представляется налоговая отчетность, информация вносится в Информационный реестр участников документооборота и проставляется признак компрометации проверяемого сертификата КЭП.

При дальнейшем направлении документов в электронной форме, подписанных электронной подписью, информация о которой внесена в реестр, через операторов электронного документооборота заявителю возвращается уведомление об отказе в приеме.

Вместе с тем данные меры не исключают возможности предоставления указанными налогоплательщиками налоговых деклараций по НДС, подписанные вновь назначенными руководителями организаций или уполномоченными представителями по доверенности, а также направленные по телекоммуникационным каналам связи другого оператора ЭДО.

7. ФНС России письмом от 10 июля 2018 года № ЕД-4-15/13247@ в адрес УФНС России по г. Москве направлена инструкция по отзыву (аннулированию) налоговых деклараций по НДС и налогу на прибыль, предусматривающая указанное аннулирование после официального разрешения вышестоящего налогового органа.

Вместе с тем в письме Минюста России от 10 октября 2018 года № 01/133775-ЮЛ со ссылкой на пункт 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных постановлением Правительства

Российской Федерации от 13 августа 1997 года № 1009, указано ФНС России, что издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается. В связи с чем предложено в возможно короткий срок отозвать письмо ФНС России от 10 июля 2018 года № ЕД-4-15/13247 с исполнения, указанное письмо отозвано ФНС России письмом от 6 ноября 2018 года № ЕД-4-15/21496@.

В ПК СЭОД УФНС России по г. Москве содержатся сведения о 2778 аннулированных декларациях по НДС и 81 сторнированной налоговой декларации по НДС (в том числе в 2015–2017 годах).

Вместе с тем отсутствует правовой акт, устанавливающий основания для аннулирования налоговых деклараций по НДС.

8. Несмотря на то, что Налоговым кодексом предусмотрено представление налоговой декларации по НДС по телекоммуникационным каналам связи, отсутствует обязанность налогоплательщика представлять налоговым органам истребуемые, необходимые для проверки документы в электронном виде при проведении мероприятий налогового контроля налоговых деклараций по НДС.

9. Программный комплекс АСК НДС-2 после подачи налоговой декларации по НДС анализирует сведения, представленные налогоплательщиками и их контрагентами. Учитывая тот факт, что срок проведения камеральной проверки исчисляется с даты представления налоговой декларации в налоговый орган, а обработка деклараций осуществляется посредством АСК НДС-2 в течение 7 дней, после срока представления налоговых деклараций за истекший налоговый период (25 число), то сокращается период проведения камеральной проверки с использованием АСК НДС-2. Таким образом, до 25 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, не представляется возможным налоговым органам осуществлять камеральные проверки посредством АСК НДС-2 ввиду отсутствия возможности сопоставления записей в данном программном комплексе.

10. Количество проведенных выездных налоговых проверок ежегодно сокращается, что обусловлено применением риск-ориентированного подхода при планировании выездных налоговых проверок.

Вместе с тем в 2015–2017 годах и за 9 месяцев 2018 года проведена 2031 выездная налоговая проверка, не выявившая нарушения по НДС, что составляет 24,7 % от общего количества проведенных выездных проверок

(включающих вопросы НДС – 8221), по итогам 9 месяцев 2018 года проведено 189 проверок, не выявивших нарушения по НДС (18 процентов).

В проверяемом периоде самый высокий уровень взыскания доначисленных платежей по НДС по результатам контрольной работы, в том числе по выездным налоговым проверкам приходится на 9 месяцев 2018 года, 49,2 % и 58 % соответственно.

Сумма поступления НДС по результатам контрольной работы имеет тенденцию увеличения: в 2015 году – 17,4 млрд рублей, в 2016 году – 19,6 млрд рублей, в 2017 году – 24,3 млрд рублей, за 9 месяцев 2018 года – 22,6 млрд рублей.

В ИФНС России № 7 по г. Москве установлены единичные случаи нарушений Налогового кодекса несоблюдения сроков проведения выездных налоговых проверок, составления и вручения акта по результатам выездных и камеральных налоговых проверок, принятия решения по камеральным налоговым проверкам налоговых деклараций по НДС.

11. Сумма выплаченных процентов при нарушении срока возврата (возмещения) НДС за период 2015–2017 годы и 10 месяцев 2018 года составляет 806,7 млн рублей.

Установлены многочисленные нарушения положений статей 78, 79, 176, 176.1 Налогового кодекса в части несоблюдения срока возврата (возмещения) излишне уплаченных денежных средств налогоплательщикам, порядка исчисления и выплаты процентов налогоплательщикам за несвоевременный возврат (возмещение) НДС, положений статьи 76 Налогового кодекса в части несвоевременной отмены решений о приостановлении операций налогоплательщиков по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств.

Установлены нарушения инспекциями г. Москвы положений статьи 176.1 Налогового кодекса:

- решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке вынесены с превышением установленного срока;
- не осуществлены надлежащие проверки наличия у налогоплательщиков недоимки по иным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащим уплате или взысканию в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом при принятии решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке и возмещен

из федерального бюджета НДС по заявительному порядку: в ИФНС России № 1 – по 11 налоговым декларациям и ИФНС России № 7 по г. Москве – по 54 налоговым декларациям;

- в 128 случаях фактическое возмещение налога на добавленную стоимость, заявленного к возмещению в заявительном порядке, на общую сумму 16364,9 млн рублей произведено с превышением установленного срока от 1 до 117 дней;

- при нарушении сроков возврата суммы налога начисление процентов на эту сумму за каждый день просрочки, начиная с 12-го дня после дня подачи налогоплательщиком заявления о применении заявительного порядка возмещения налога, не начислены проценты в 125 случаях;

- в 3 случаях нарушен срок выставления Требований о возврате в бюджет излишне полученных налогоплательщиком (зачтенных ему) сумм налога (процентов) в заявительном порядке на общую сумму 189,9 млн рублей и другие.

Установлены нарушения положений статей 78, 79 и 176 Налогового кодекса:

- в ИФНС России № 7 по г. Москве:
 - в 69 случаях на сумму 35,2 млн рублей допущено нарушение месячного срока возврата излишне уплаченных денежных средств налогоплательщикам от 1 до 76 календарных дней;
 - в 7 случаях на сумму 267,0 млн рублей допущено превышение общего срока возврата НДС от 4 до 29 календарных дней;
 - в 5 случаях на сумму 43,9 млн рублей допущено превышение сроков возврата НДС от 7 до 14 календарных дней;
 - в 68 из 69 случаев сумма излишне уплаченного налога в размере 34,8 млн рублей возвращена налогоплательщикам с нарушением месячного срока без уплаты процентов, предусмотренных Налоговым кодексом и другие;
- в ИФНС России № 1 по г. Москве:
 - установлены случаи нарушения порядка возврата сумм излишне взысканного НДС, а также порядка возврата и расчета процентов, подлежащих начислению на излишне взысканные суммы:
 - в 3 случаях решения о возврате сумм излишне уплаченных (взысканных, подлежащих возмещению) НДС на сумму 8,8 млн рублей

вынесены с превышением 10-ти дневного срока на 17 рабочих дней;

- осуществлен возврат излишне уплаченного НДС на сумму 8,8 млн рублей с нарушением месячного срока возврата на 15 календарных дней и другие.

12. В подведомственных налоговых органах УФНС России по г. Москве установлены системные нарушения норм Налогового кодекса, установленных пунктом 10 статьи 78, пунктом 10 статьи 176 и пунктом 10 статьи 176.1 Налогового кодекса, в части неначисления и невыплаты процентов в случае нарушения налоговыми органами сроков возврата денежных средств при отсутствии заявления налогоплательщика, что приводит к нарушению их прав и законных интересов.

13. Действующими нормами Налогового кодекса предусмотрено, что в случае, если сумма налога, возмещенная налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 176.1 Налогового кодекса, превышает сумму налога, подлежащую возмещению по результатам камеральной налоговой проверки, налоговый орган одновременно с принятием соответствующего решения, предусмотренного пунктом 14 статьи 176.1 Налогового кодекса, принимает решение об отмене решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке, а также решения о возврате (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке и (или) решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке в части суммы налога, не подлежащей возмещению по результатам камеральной налоговой проверки.

Одновременно с сообщением о принятии решения, указанного в пункте 15 статьи 176.1 Налогового кодекса, налогоплательщику направляется требование о возврате в бюджет излишне полученных им (зачтенных ему) в заявительном порядке сумм (включая проценты, предусмотренные пунктом 10 статьи 176.1 Налогового кодекса (в случае их уплаты), в размере, пропорциональном доле излишне возмещенной суммы налога в общей сумме налога, возмещенной в заявительном порядке). На подлежащие возврату налогоплательщиком суммы начисляются проценты исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в период пользования бюджетными средствами. При этом в требовании о возврате указывается сумма налога, излишне полученная налогоплательщиком (зачтенная налогоплательщику) в заявительном порядке, подлежащая возврату в бюджет, а также сумма

процентов, начисленных в соответствии с пунктом 17 статьи 176.1 Налогового кодекса на момент направления требования о возврате.

В связи с тем, что налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить суммы, указанные в требовании о возврате, в течение 5 дней с даты его получения, фактически налогоплательщику предоставлено право пользоваться бюджетными средствами в течение 5 рабочих дней без уплаты процентов.

14. По состоянию на 1 января 2019 года завершены 22 совместных контрольных мероприятия таможенных и налоговых органов, включая 2 камеральные проверки. Из 22 проверок по результатам одной проверки отсутствуют доначисления по НДС.

По 21 проведенной проверке доначислен НДС в сумме 3019,2 млн рублей, из которой по трем проверкам с доначислением НДС в сумме 1123,1 млн рублей решения налогового органа не вступили в законную силу (на дату окончания контрольного мероприятия Счетной палатой в УФНС России по г. Москве).

Из 18 проведенных СКМ с доначислением НДС в сумме 1896,1 млн рублей по двум проверкам с доначислением НДС в сумме 213,0 млн рублей (11,2 % от общей суммы доначисленного НДС по решениям, вступившим в законную силу) решения налогового органа отменены: по одной проверке – в рамках проведения досудебного аудита УФНС России по г. Москве, по другой проверке – по решению судебного органа.

Поступило в федеральный бюджет 931,1 млн рублей, или 49 % от доначисленной суммы НДС (1896,1 млн рублей).

По семи проверкам с суммой доначисления НДС 176,2 млн рублей (9,3 %) решения налогового органа обжалуются в судах различных инстанций.

15. Динамика совокупной задолженности по НДС за период 2015–2017 годов и 11 месяцев 2018 года носит разнонаправленный характер, если за 2015 год сумма задолженности снижена на 16,5 млрд рублей, или на 11,2 %, то в 2016–2017 годах и за 11 месяцев 2018 года сумма совокупной задолженности ежегодно увеличивается.

В целом за период 2015–2017 годов и 11 месяцев 2018 года совокупная задолженность по НДС увеличена на 83,7 млрд рублей, или на 56,8 % и по состоянию на 1 ноября 2018 года составляет 231,1 млрд рублей.

16. УФНС России по г. Москве за период 2015 год – 9 месяцев 2018 года проведено 119 аудиторских проверок, в том числе 44 комплексные проверки и 75 тематических проверок.

В основу планирования аудиторских проверок положен принцип отбора объектов аудиторских проверок с учетом результатов анализа рисков неэффективной деятельности налоговых органов, который проводится дистанционно один раз в полугодие во всех подведомственных инспекциях г. Москвы с марта 2017 года.

По результатам комплексных аудиторских проверок привлечены к дисциплинарной ответственности 9 заместителей начальника инспекции.

Предложения

1. Направить информационное письмо в Правительство Российской Федерации с предложениями поручить заинтересованным органам исполнительной власти рассмотреть следующие вопросы:

- об увеличении суммы административного штрафа, предусмотренного статьей 15.5 КоАП, в целях восполнения финансовых затрат федерального бюджета, связанных с привлечением к административной ответственности должностных лиц за нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам), включая процедуры, осуществляемые налоговыми и судебными органами;

- о внесении изменений в пункт 2 статьи 93 Налогового кодекса в части установления обязанности проверяемого лица направлять в налоговые органы истребуемые документы для проведения налоговых проверок только в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в специальном формате вместо существующего права налогоплательщиков направлять истребуемые документы по почте заказным письмом в целях исключения фактов представления документов для налоговой проверки в виде ксерокопий на бумажных носителях, количество которых достигает десятков тысяч листов.

Введение предлагаемой нормы сократит период получения истребуемых документов, позволит более эффективно проводить контрольные мероприятия для сбора доказательной базы в случаях необоснованного занижения налоговой базы и завышения налоговых вычетов (возможность

осуществления налоговыми органами анализа и расчетов на основе представленных документов) и сократит затраты налогоплательщиков на ксерокопирование и почтовые отправления истребуемых документов;

- о внесении дополнений в абзац четвертый пункта 2 статьи 88 Налогового кодекса, предусматривающих, что камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной до 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, проводится в течение двух месяцев, начиная с 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Введение предлагаемой нормы обеспечит проведение камеральных налоговых проверок с использованием АСК НДС-2 всех налоговых деклараций по НДС и документов, представленных в налоговые органы до 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, в течение двух месяцев;

- о внесении дополнений в форму требования, предусмотренную пунктом 18 статьи 176.1 Налогового кодекса, утверждаемую федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, предусматривающих расчет процентов («линейку» процентов за 1, 2, 3, 4 и 5 дней), подлежащих уплате в случае возврата сумм налога на добавленную стоимость, излишне полученных налогоплательщиком (зачтенных налогоплательщику), в заявительном порядке в период от 1 до 5 дней после даты получения требования.

Указанные изменения будут являться стимулом для налогоплательщика возвратить бюджетные средства в максимально короткий срок, а для федерального бюджета – источником дополнительных поступлений.

2. Направить представление Счетной палаты Российской Федерации руководителю Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве.

3. Направить представление Счетной палаты Российской Федерации начальнику Инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по г. Москве.

4. Направить представление Счетной палаты Российской Федерации начальнику Инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по г. Москве.

5. Направить информационное письмо в Федеральную налоговую службу с предложением рассмотреть следующие вопросы:

- о формировании в автоматическом режиме в программных комплексах, используемых налоговыми органами, перечня налогоплательщиков, обязанных представлять в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию по НДС и перечня лиц, не исполнивших обязанность по представлению деклараций;
- о причинах и последствиях для федерального бюджета представления уточненных налоговых деклараций с меньшими номерами корректировок, представленных налогоплательщиками после уточненных налоговых деклараций с номерами корректировок 99 и 999 (а также 50, 52 и т.д.), а также о принятии мер для урегулирования сложившейся ситуации;
- о создании электронных сервисов (баз данных), содержащих сведения о лицах, отказавшихся от участия в финансово-хозяйственной деятельности организации, и о физических лицах, являющихся «массовыми подписантами», для использования информации в работе налоговых органов и операторов электронного документооборота;
- о доработке программных комплексов, используемых налоговыми органами, с целью включения в них сведений о заключенных договорах поручительства, заявлений налогоплательщиков о возмещении НДС в заявительном порядке по договорам поручительства, решений о возмещении (об отказе в возмещении) суммы налога, заявленной к возмещению в заявительном порядке, для учета данных показателей в автоматизированном режиме при формировании отчета по форме 2-НДС «Отчет о возмещении налога на добавленную стоимость»;
- о включении в программу внутреннего аудита территориальных налоговых органов ФНС России вопроса проверки соблюдения норм Налогового кодекса, установленных пунктом 10 статьи 78, пунктом 10 статьи 176 и пунктом 10 статьи 176.1, в части начисления и выплаты процентов в случае нарушения сроков возврата денежных средств (при отсутствии заявления налогоплательщика) с целью исключения фактов нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков;
- о включении в отчет по форме 1-НДС «О структуре начисления налога на добавленную стоимость» показателя количества налогоплательщиков, предоставляющих налоговые декларации по НДС и заявляющих операции, освобождаемые от налогообложения или операции, не подлежащие налогообложению, иные преференции по налогу для применения данного показателя при проведении оценки эффективности реализации государственных

программ Российской Федерации и оценки налоговых расходов Российской Федерации по налогу на добавленную стоимость.

6. Направить информацию об основных итогах и отчет о результатах контрольного мероприятия в Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации, Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.