

*Посвящается 270-летию
Московского университета*

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

правовые проблемы и риски

Под редакцией С.Г. Пепеляева

Составитель С.А. Сосновский

*Рекомендовано Ученым советом Юридического факультета
Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова
в качестве учебного издания для студентов, обучающихся
по направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция,
квалификация Бакалавр*

*Рекомендовано Кафедрой административного и финансового права
Санкт-Петербургского государственного университета
в качестве учебного издания для студентов, обучающихся
по направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция*

Москва • 2025

УДК 336.201
ББК 67.402.23
Н25

Н25 Налоговый контроль : правовые проблемы и риски / под ред. С. Г. Пепеляева ; сост. С. А. Сосновский. – Москва : Статут, 2025 – 400 с. – (Библиотека «Налоговеда»).

ISBN 978-5-8354-2087-2 (в обл.)

Налоговый контроль переживает глубокую трансформацию, которая происходит под воздействием серьезного технологического сдвига. В сборник вошли статьи об острых вопросах налогового контроля, опубликованные в журнале «Налоговед» с 2019 по 2025 г. Наряду с наболевшими проблемами затронута тематика переходного периода: новые информационно-аналитические возможности налоговых органов, неформализованные способы согласования позиций, проведение налогового мониторинга и представление мотивированных мнений.

Авторы – практикующие российские юристы, налоговые специалисты, бухгалтеры, сотрудники налоговых органов, представители судебной власти, ученые.

Читатель найдет рекомендации, как снизить риск конфликтов, предложения, как улучшить административную и правоприменительную практику и нормативные акты.

УДК 336.201
ББК 67.402.23

ISBN 978-5-8354-2087-2

© Пепеляев С. Г., вступ. слово, 2025
© Сосновский С. А., составление, вступ. слово, 2025
© «Пепеляев Групп», 2025
© Редподготовка, оформление. Издательство «Статут», 2025

От редактора

Налоговый контроль, как и многие другие предметные области налогообложения, переживает серьезную трансформацию. Она происходит под воздействием революционного технологического сдвига, распространения «цифры», которые диктуют принципиальные изменения глубинных подходов к контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах.

В основе традиционного налогового контроля лежат фиксация и систематизация хозяйственных операций в бумажном виде. Его характеристика — неспешность: финансовый результат определяется значительно позже совершения хозяйственных операций, завершения налогового периода. Отсюда традиционные формы контроля — камеральные и выездные проверки. Это постконтроль, нацеленный на сформированные и систематизированные активы: имущество, финансовый результат.

Предмет инновационных форм администрирования — трансакции. Активы контролируются косвенно: не по завершении их формирования, а в ходе этого процесса. А целью становятся системы внутреннего контроля налогоплательщиков, позволяющие предотвратить неправомерное применение налогового законодательства. Идея проста: если к таким системам нет претензий, то активы сформированы и оценены верно, все хозяйственные операции подтверждены. Если шли в правильном направлении, то и пришли куда надо. Преимущества этого подхода есть для всех участников налоговых отношений. Эти преимущества — в скоростях, в том, что снимаются риски, связанные с поздним выявлением нарушений.

В стратегической перспективе, причем не столь отдаленной (замечу, однако, что реальные изменения нередко происходят чуть позже, чем мечтали футуристы), прямой контроль активов станет излишним, а выездные налоговые проверки и связанные с ним инструменты контроля — истребование и выемка документов, запрос информации и др. превратятся в атавизм.

Но, как и при любых серьезных общественных преобразованиях, практика внедрения новых технологий отличается от плакатных представлений о светлом будущем. На это не надо закрывать глаза, чтобы

не дискредитировать инновации, не усиливать сопротивление им. Отношение к «издержкам переходного периода» по принципу «лес рубят — щепки летят» недопустимо.

Обозначу три главные правовые проблемы внедрения инновационных форм налогового контроля.

Снижение уровня нормативного регулирования

Поскольку инновационные формы контроля основаны на информационных технологиях, то, регулируя сами ИТ-процессы, можно влиять на решения правовых задач, в том числе де-факто устанавливать новые обязанности, вводить ответственность и др. Уклон в технологические аспекты контроля приводит к тому, что НК РФ все шире используется для рамочных установлений и все больший объем правил приходится на ведомственные акты.

Эти акты нередко получают форму технических предписаний. Например, для обозначения ведомственных инструкций о передаче информации участниками налогового мониторинга по электронным каналам связи используется понятие «сервисы информационного взаимодействия». Но за техническими аспектами скрывается нечто большее. В действительности электронный сервис мало чем отличается от налоговой декларации: и то и другое имеет общее назначение — передачу информации от налогоплательщика налоговому органу. Поэтому электронный сервис — способ представления налоговой отчетности. А утверждаются эти формы отчетности по-разному: форма декларации — приказом ФНС России, сервис — простой публикацией на сайте Службы.

О масштабе проблемы свидетельствует и то, что для обозначения единой цифровой методологической модели расширенного информационного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками (алгоритмы автоматического контроля) используется понятие «цифровой налоговый кодекс», уводящее в мир параллельной регуляторной реальности. Как следствие происходит обесценение административного процесса, в том числе административных процедур налогового контроля. Результат — нарушение прав подконтрольных лиц.

Задвоение форм налогового контроля

В период активного внедрения контрольных инноваций желание вернуться к отживающим формам традиционного контроля, присовокупить их к высокотехнологичным бывает очень сильным. Например, провести у участников налогового мониторинга еще и выездные налоговые проверки.

Как сочетаются традиционные и инновационные формы контроля, в каких случаях и при каких условиях возможен «контрольный декаданс» — регресс, возвращение к изжившим формам?

Важно учитывать, что внедрение новых форм контроля весьма затратно и для государства, и для налогоплательщиков: разработка и внедрение ИТ-систем требуют многомиллионных, а в крупных холдингах и миллиардных затрат. Задвоение форм контроля в таких условиях — непозволительная роскошь и серьезное непропорциональное обременение. Если в исключительных ситуациях допустить это, то надо четко и недвусмысленно определить правовые условия. Ясно, что в отношении участников мониторинга должен применяться повышенный стандарт доказывания фактических оснований для назначения выездной налоговой проверки.

Непроработанные согласительные процедуры

Новым формам контроля должны соответствовать взаимосогласительные способы урегулирования, а лучше — избежания спорных отношений. Получение по запросу налогоплательщика мотивированного мнения налогового органа, казалось бы, предназначено быть таким способом. Но он работает с «низким кпд», поскольку участие налогоплательщика в согласительных процедурах не гарантировано, а фактически исключено, так что название «согласительная процедура» установлено лишь для отвода глаз.

К тому же правовое значение мотивированных мнений небольшое. К сожалению, часто приходится слышать, что они имеют характер разъяснений, а их цель — всего лишь предупредить налогоплательщика о возможных неблагоприятных последствиях «ослушания». Мотивированные мнения не обладают признаками ненормативных правовых актов и не подлежат обжалованию в суде.

* * *

Сказанное свидетельствует о том, что фундаментальные правовые проблемы новых высокотехнологичных форм налогового контроля требуют серьезного осмысления. Право часто не поспевает за инновациями, но когда отставание становится значительным, сами инновации рискуют обрушиться без правовой опоры.

Ряд публикаций сборника так или иначе отражают тематику переходного периода: новые информационно-аналитические возможности налоговых органов, неформализованные способы согласования позиций, проведение налогового мониторинга и представление

мотивированных мнений и т.д. Поскольку период трансформации будет длительным, важно четко определять источники напряженности и осмысленно идти по пути снижения конфликтности налоговых отношений, притирать друг к другу традиционные и инновационные формы контроля, предлагать такие правовые решения, которые учитывают и историю становления традиционных форм контроля, и вектор развития технологий и общественных отношений.

С.Г. Пепеляев,
управляющий партнер «Пепеляев Групп»,
главный редактор журнала «Налоговед»,
доцент кафедры финансового права юридического
факультета Московского государственного университета
имени М.В. Ломоносова,
адвокат, канд. юрид. наук

От составителя

Самая «напряженная» часть налоговой сферы – налоговый контроль. Прямое взаимодействие налогоплательщиков, а равно и прочих субъектов налоговых отношений (налоговых агентов, свидетелей, etc) с налоговыми органами непосредственно затрагивает права и обязанности частных лиц и может вызывать наибольшие трения.

В сборник вошли статьи о налоговом контроле, опубликованные в «Налоговед» в последние несколько лет – с 2019 по апрель 2025 г. Для удобства они распределены по тематическим рубрикам, хотя в некоторых случаях это сделано с долей условности и в одной статье может освещаться несколько тем. Авторы – практикующие российские юристы, бухгалтеры, налоговые специалисты, сотрудники налоговых органов, представители судебной власти, ученые*.

Читатель найдет практические примеры, советы, как снизить риск конфликтов, предложения, как улучшить административную и правоприменительную практику и нормативные акты. Представлен и зарубежный опыт, который может быть интересен для наших специалистов. Некоторые статьи публикуются с сокращениями.

Надеемся, это издание окажется полезным для практической работы, обучения начинающих специалистов, а также научной деятельности.

Не претендуем на то, что сборник закроет тему. Новые статьи о налоговом контроле регулярно выходят в нашем журнале.

Интересного и полезного чтения!

С.А. Сосновский,
заместитель главного редактора журнала «Налоговед»,
доцент юридического факультета Санкт-Петербургского
университета, канд. юрид. наук

* Должности авторов указаны на момент публикации статьи в журнале «Налоговед».

1. ПРЕДПРОВЕРОЧНЫЙ АНАЛИЗ

1.1. ВИДЫ И СОДЕРЖАНИЕ ПРЕДПРОВЕРОЧНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ

С.А. Сосновский*

Необходимость формализации предпроверочного анализа**

Определения понятий

В науке еще с советских времен хорошо изучены понятия государственного контроля, а также (это уже достижение постсоветского периода) налогового контроля как одного из видов контроля государственного.

За отправную точку возьмем определение О.А. Ногоиной и выделим несколько слов: налоговый контроль — «особый вид деятельности специально уполномоченных государственных органов, в результате которой обеспечивается установленное нормами налогового права исполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных налоговых изъятий в бюджетную систему, а также оснований для применения мер ответственности»¹.

Другими словами, это деятельность, в ходе, в рамках и в результате которой налоговые органы выявляют и исследуют наличие оснований для доначисления налогов и привлечения к ответственности. В процессе контроля налоговый орган должен собрать доказательства, на их основе установить факты и дать им правовую оценку: правильно исчислены налоги или нет.

* Партнер, руководитель налоговой практики «Пепеляев Групп» (Санкт-Петербург), доцент юридического факультета СПбГУ, канд. юрид. наук.

** Налоговед. 2020. № 4.

Основная форма такого контроля – налоговые проверки, которые могут быть камеральными, выездными и по вопросам трансфертного ценообразования (ст. 88, 89, 105.17 НК РФ).

Контроль в теории делят на предварительный, текущий и последующий. Можно спорить, являются ли камеральные проверки текущим контролем или последующим². С нашей точки зрения, скорее последующим, ведь в рамках камеральных проверок исследуется, правильно ли налогоплательщик определил налоговую базу и исчислил налог за уже заверченный налоговый период.

А что же такое предпроверочный анализ? Это деятельность, в ходе которой налоговый орган выбирает, в отношении каких налогоплательщиков надо осуществлять последующий контроль, то есть проводить выездные проверки.

Предпроверочный анализ – необходимый элемент риск-ориентированного подхода к контролю. Дефиниции риск-ориентированного подхода в сфере налогового контроля нет, поэтому воспользуемся более общей, сформулированной в ч. 2 ст. 8.1 Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (далее – Закон № 294-ФЗ): «Риск-ориентированный подход представляет собой метод организации и осуществления государственного контроля (надзора), при котором в предусмотренных... законом случаях выбор интенсивности (формы, продолжительности, периодичности) проведения мероприятий по контролю, мероприятий по профилактике нарушения обязательных требований определяется отнесением деятельности... лица... к определенной категории риска либо определенному классу (категории) опасности».

Общие принципы налогового контроля

На налоговые правоотношения Закон № 294-ФЗ не распространяется, но это не меняет сути риск-ориентированного подхода. Общая идея – так организовать деятельность контролирующих органов, чтобы они, вспоминая известный анекдот, «искали там, где потеряли, а не под фонарем, где светло».

В налоговой сфере это означает, что налоговый контроль (путем выездных проверок) надо осуществлять в отношении тех налогоплательщиков, по которым выше вероятность, что они совершают нарушения. И (или) в отношении тех налогоплательщиков, у которых потенциально больше суммы неуплаченных налогов. Это тоже важ-

ный вопрос: кого выбрать для проверки? Условного индивидуального предпринимателя, который относится к малому бизнесу, скорее всего работает «в черную», показывая в отчетности 1% своих доходов, и в результате недоплачивает 1 млн руб. налогов? Или же надо проверить нефтяную компанию, которая старается соблюдать все требования закона, но даже искажение ею налоговой базы на 0,1% может означать, что не уплачены налоги на десятки миллионов рублей?

В любом случае по итогам контроля налоговый орган устанавливает, имели ли место нарушения налогового законодательства. Если имели, то доначисляются налог и пени и начинается процедура привлечения налогоплательщика к ответственности. В налоговом законодательстве РФ два вида производств — контрольное и по привлечению к ответственности существуют нераздельно. Составление акта проверки знаменует завершение основной стадии контрольного производства³. Но акт проверки — это одновременно и документ, начинающий производство по привлечению к налоговой ответственности.

Пункт 4.1 мотивировочной части Постановления КС РФ от 14.07.2005 № 9-П: акт выездной налоговой проверки, в ходе которой обнаружено налоговое правонарушение, являясь итоговым актом налогового контроля, в то же время — поскольку в нем обосновывается факт правонарушения и наличие в деянии лица признаков его состава, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию, — выступает и в качестве правоприменительного акта, которым по существу возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, то есть начинается процесс привлечения к ответственности.

Органическое слияние в налоговой сфере контрольного производства и производства об ответственности, как представляется, выгодно отличает налоговый контроль от видов государственного контроля (надзора), которые регулируются Законом № 294-ФЗ с ответственностью за нарушения по КоАП РФ, поскольку в действующем Кодексе так и не удалось выстроить единый четкий и непротиворечивый механизм «сопряжения» контрольных производств и производства об административных правонарушениях.

По некоторым видам контроля — например, по антимонопольному контролю, контролю за соблюдением законодательства об охоте — установлено, что принятие завершающего контрольное производство решения или акта уполномоченного органа является единственным

законным поводом для возбуждения дела об административном правонарушении (ч. 1.2, 1.3 ст. 28.1 КоАП РФ). Но в качестве общего правила лишь закреплено (и то не с момента принятия этого Кодекса или Закона № 294-ФЗ, а лишь в 2014 г.), что если нарушение установлено должностным лицом в ходе контрольных мероприятий, дело может быть возбуждено после оформления акта о проведении такой проверки (примечание к ст. 28.1 КоАП РФ).

Это регулирование не снимает вопросов параллельного развития производств – контрольного и по делу о правонарушении и обжалования принимаемых в их ходе актов. Остается и давняя проблема административных расследований (ст. 28.7 КоАП РФ), которыми органы контроля (надзора) часто склонны подменять контрольные мероприятия, жестко урегулированные Законом № 294-ФЗ.

Об административных расследованиях. В 2010 г. в докладе Минэкономразвития России «О состоянии системы государственного контроля (надзора) и муниципального контроля в Российской Федерации» указывалось, что наиболее спорный вопрос правоприменительной практики Закона № 294-ФЗ – о разграничении административного расследования и процедур госконтроля (надзора) или муниципального контроля (URL: <https://www.eg-online.ru>). Проблема по-прежнему остается. В аналитическом докладе за 2018 г. «Контрольно-надзорная и разрешительная деятельность в Российской Федерации» (подготовлен авторским коллективом НИУ ВШЭ по запросу РСПП) отмечено, что некоторые органы контроля маскируют проведение проверки процедурами производства по делу об административном правонарушении, уходя из-под жесткого регулирования Закона № 294-ФЗ (URL: <https://publications.hse.ru>).

Впрочем, это отдельная тема.

Процедура налогового контроля

В сфере налогового контроля есть хорошо известная налоговедам процедура со стадиями, гарантиями и обширной практикой применения: сведения о выявленных в ходе проверки нарушениях указываются в акте, налогоплательщик вправе представить возражения, далее материалы проверки рассматривает руководство налогового органа, и лишь по итогам такого рассмотрения инспекция принимает решение о привлечении или об отказе в привлечении к налоговой ответственности (ст. 100, 101 НК РФ).

С теоретической точки зрения важно, что этим решением можно не только привлечь налогоплательщика к ответственности с начислением штрафов (санкции, меры наказания), но и доначислить ему налоги, обязанность по уплате которых, как считается, в силу ст. 57 Конституции РФ существует и вне зависимости от проведенного контроля, но ее действительный размер может быть установлен и подтвержден лишь в ходе проведенной должным образом процедуры контроля и принятия решения по итогам налоговой проверки.

Далее не согласный с решением налогоплательщик вправе подать жалобу в вышестоящий налоговый орган, а если и результаты досудебного обжалования не устроят частное лицо – обратиться в суд (п. 2 ст. 138 НК РФ).

Таким образом, выстраивается такая последовательность действий.

А. До налогового контроля в соответствии с риск-ориентированным подходом собирается информация о том, какой налогоплательщик мог совершить нарушение, и на этом основании определяется объект для контроля.

Б. Последующий налоговый контроль в форме выездной налоговой проверки. На этом этапе происходит сбор доказательств, на основании которых проверяющие устанавливают и описывают в акте факты нарушений. Иными словами, «выдвигают обвинения»⁴ в нарушении налогового законодательства. В этом производстве у налогоплательщиков есть права и гарантии, в частности, касающиеся длительности проверок, их периодичности, прав проверяющих, необходимости описания в акте всех установленных обстоятельств, ознакомления налогоплательщика со всеми доказательствами, собранными в ходе проверки.

В. Привлечение к ответственности. «Обвинение», выдвинутое в акте проверки, рассматривается руководителем налогового органа или его заместителем. Процедура урегулирована налоговым законодательством, у налогоплательщика есть права и гарантии: не могут появиться ссылки на новые нарушения, не отраженные в акте; по общему правилу налогоплательщик понимает, что повторной проверки уже не будет, и т.д. Налоговый орган на этой стадии производства может частично или полностью согласиться с возражениями налогоплательщика, но даже если посчитает сам факт нарушения установленным, то вправе, в частности, уменьшить штраф «не менее чем в два раза» при выявлении хотя бы одного смягчающего обстоятельства (п. 3 ст. 114 НК РФ). Вкупе с традиционным для публично-правовой ответственности незамкнутым перечнем смягчающих обстоятельств (подп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ) это дает весьма большие возможности.

Г. Досудебное обжалование. В идеале жалобы должны рассматриваться на основе принципов независимости, объективности и беспристрастности, для чего обычно считается полезным отнести их рассмотрение к компетенции специализированных органов. В российской практике обошлись паллиативом — созданием в налоговых органах подразделений по досудебному урегулированию налоговых споров⁵.

Это также вызывает практические проблемы из-за неизбежного столкновения с принципом субординации налоговых органов. Система жестко централизована, вышестоящие органы пристально следят за деятельностью нижестоящих на всех стадиях — от назначения проверки до рассмотрения возражений по актам. В результате вышестоящий орган может оказаться «судьей в своем собственном деле», рассматривая жалобу на решение, в формулировании которого он непосредственно участвовал. Впрочем, это уже проблемы именно обжалования, а не предпроверочного анализа.

Д. Судебное обжалование в порядке, установленном процессуальным законодательством.

Правовая природа и форма предпроверочного анализа

Можем предположить, что критерии отбора налогоплательщиков для выездных проверок и порядок включения конкретного налогоплательщика в план проверок не отнесены к полному усмотрению налоговых инспекций и так или иначе урегулированы ведомственными нормативными актами. Однако акты эти недоступны для общего пользования. Проведение предпроверочного анализа упоминается во многих документах налоговой службы. В письме ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622, в частности, упомянуты рекомендации по вопросам проведения предпроверочного анализа налогоплательщика (п. 5.2). Но самих этих рекомендаций в доступных нам источниках информации нет.

Видимо, есть в нормативных актах и критерии ранжирования налогоплательщиков на некие группы (категории риска?). Однако сама ФНС России не склонна их обнародовать и признавать за ними правовое значение.

Ранжирование налогоплательщиков. В письме ФНС России от 07.09.2018 № ЕД-4-2/17467@ есть разъяснения о том, что информационный ресурс «Риски» — это внутренний информационный ресурс ФНС России (не-

публичные сведения), что факты включения налогоплательщика в этот ресурс «не являются однозначными показателями неблагонадежности организации» и «не нарушают законные интересы организации». «Предоставление сведений, содержащихся в информационных ресурсах ФНС России, невозможно, — подчеркивается в письме. — Имеющийся в распоряжении ООО... скриншот страницы ИР „Риски“, являющегося ресурсом для служебного пользования налоговых органов, право на доступ к которому у заявителя отсутствует, не наделен правовым статусом и не влечет правовых последствий».

Известный приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», которым утверждены 12 общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков, на самом деле не содержит порядка назначения проверок.

В любом случае налоговые органы выбирают объекты для контроля на основании имеющихся доказательств. Что это за доказательства и как инспекции их собирают?

Действующая редакция НК РФ в поддерживаемом судами толковании дает налоговым органам очень широкие возможности по сбору доказательств вне рамок налоговых проверок. Пункт 2 ст. 93.1 НК РФ позволяет истребовать документы и информацию по любым сделкам, достаточно лишь указать в требовании, кто является сторонами сделки⁶. Судебная практика полагает, что этого достаточно, дополнительно обосновывать необходимость истребования документов (информации) налоговый орган не должен.

Из судебной практики. Постановление АС УО от 01.08.2018 по делу № А76-34609/2017: отклонен довод о том, что налоговый орган при выставлении требования вне рамок налоговых проверок должен обосновать необходимость истребования документов (информации), указать на конкретное проводимое мероприятие налогового контроля, в ходе которого возникла такая необходимость, поскольку это из положений НК РФ не следует. Ссылка в п. 2 ст. 93.1 НК РФ на обоснованную необходимость получения документов (информации) подразумевает лишь то, что они не могут истребоваться в неслужебных или иных целях, не связанных с осуществлением контроля за соблюдением налогового законодательства (ст. 82 НК РФ).

До лета 2013 г. возможности налоговых органов ограничивало то, что согласно п. 2 ст. 93.1 НК РФ вне рамок налоговых проверок можно

было истребовать лишь информацию по сделкам, но не документы. Однако законодатель снял это ограничение⁷.

Вне проверок налоговые органы могут и допрашивать свидетелей (ст. 90 НК РФ). Наконец, есть право вызвать налогоплательщика для дачи пояснений (подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ). Правда, доказательственное значение пояснений, если они даны в письменной форме, может пересекаться с доказательственным значением показаний свидетелей.

Но ведь документы, полученные от налогоплательщиков и иных лиц, и протоколы допросов свидетелей — пожалуй, основные доказательства налоговых органов.

Какие доказательства инспекция не может получить вне рамок налоговых проверок? Не может провести осмотр (ст. 92 НК РФ), выемку документов и предметов (ст. 94 НК РФ), назначить экспертизу (ст. 95 НК РФ). Между тем даже в ходе выездных проверок это, по сути, дополнительные и второстепенные источники получения доказательств.

Мы приходим к интересному выводу, что сейчас и до (а также вне), и в ходе проверок, в том числе выездных, возможности налоговых органов по сбору доказательств не так уж серьезно различаются.

Напомним, что до принятия Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ⁸ ст. 88 НК РФ позволяла налоговым инспекциям истребовать любые документы в ходе камеральных проверок. Руководство налоговых органов тогда публично заявляло, что переносит акцент в налоговом контроле с выездных на камеральные проверки.

О камеральных проверках. В письме УМНС по г. Москве от 02.09.2004 № 18-10/56976 по итогам Всероссийского совещания налоговых органов отмечалось, что сложилась тенденция к существенному уменьшению количества выездных проверок и на фоне имеющего место роста доначислений по их результатам такая тенденция в целом оправданна, однако снижение числа выездных проверок обязательно должно сопровождаться повышением числа камеральных проверок, проведенных в углубленном режиме.

Эта позиция подверглась критике. Как отметил В.М. Зарипов, «интерпретация налоговыми органами положений НК РФ о налоговом контроле такова, что выездная проверка фактически превращается в камеральную»⁹.

Сегодня ситуация еще интереснее: полномочия налоговых органов по сбору доказательств в ходе камеральных проверок ограничены (хотя

и сильно расширились с 2006 г.)¹⁰. Зато вне проверок можно почти все. В результате природа и правовая форма явлений не совпадают.

Сообщая по итогам предпроверочного анализа налогоплательщику о, возможно, имеющихся нарушениях (связанных, например, с принятием к вычету НДС по взаимоотношениям с «проблемным» контрагентом — со всей необъятностью и неопределенностью этого понятия), налоговый орган зачастую уже не просто подозревает его, а располагает теми же доказательствами, которые можно было бы собрать в ходе выездной проверки.

Есть и другая сторона явления: согласно официальной позиции выездные проверки назначаются только у налогоплательщиков с высоким уровнем рисков. На практике этот тезис может и перевернуться: не «мы назначили у вас проверку, поскольку высока вероятность, что вы нарушили закон», а «раз мы назначили проверку, значит, вы нарушили закон, и мы по итогам проверки это нарушение установим и зафиксируем».

Так что выездная проверка может быть нацелена не на то, чтобы установить факты и собрать доказательства в подтверждение подозрений, а на то, чтобы процессуально зафиксировать те обстоятельства, которые уже установлены и подтверждены собранными до проверки доказательствами.

А обсуждение результатов предпроверочного анализа и уговоры налогоплательщика «добровольно» (хотя и под угрозой назначения выездной проверки) представить уточненные декларации и доплатить налог — это, по сути, обсуждение результатов контроля.

Только в отличие от стандартных процедур, описанных в ст. 100, 101 НК РФ, налоговый орган не обязан письменно излагать все установленные обстоятельства, извещать о них налогоплательщика, знакомить его с собранными доказательствами. Можно ограничиться грозными намеками в информационных письмах и требованиях о явке для представления пояснений, а также увещеваниями, в том числе на повышенных тонах, и иногда угрозами во время общения в налоговых органах.

Назначение проверки превращается в возбуждение не контрольного производства (контроль уже состоялся), а производства по делу о налоговом нарушении.

Думается, в этом корни проблемы. Возможно, если осознать действительную природу отношений, возникающих в ходе и после предпроверочного анализа, то и правовые гарантии установить будет проще?

¹ *Ногина О.А.* Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002. С. 38.

² В 2005 г. С.Г. Пепеляев писал (применительно к первоначальной редакции ст. 88 НК РФ): «...камеральные проверки, относящиеся к методам текущего контроля, практикой налоговых органов и арбитражных судов превращены в метод последующего контроля» (*Пепеляев С.Г.* Камеральные проверки — способ помочь правильно платить налоги // *Налоговед.* 2005. № 7. С. 22—23).

³ Но не контрольного производства как такового, потому что еще будут стадии рассмотрения возражений по акту и вынесения решения. А между ними возможны еще и дополнительные мероприятия налогового контроля с составлением по их итогам дополнения к акту проверки, представлением налогоплательщиком возражений и их рассмотрением.

⁴ Используем здесь кавычки, поскольку понимаем отличие от куда более сложных процедур, установленных уголовно-процессуальным законодательством.

⁵ См. также в настоящем сборнике: *Сосновский С.А., Кононов Н.И.* Законность истребования документов и информации у физических лиц по статье 93.1 НК РФ (2022. № 9). С. 230—236.

⁶ *Сосновский С.А.* Досудебное обжалование актов, действий и решений налоговых органов: так ли все хорошо? // *Налоговед.* 2015. № 10. С. 9—19.

⁷ Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям».

⁸ Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

⁹ *Зарипов В.М.* Расходы на налоговый контроль увеличивают бремя налогоплательщиков // *Налоговед.* 2005. № 6. С. 17.

¹⁰ С годами появилось право истребовать при камеральной проверке документы и информацию в случаях, установленных вновь введенными подп. 8.1—8.8 ст. 88 НК РФ.

Комиссии по легализации налоговой базы нуждаются в легализации**

Предпроверочный анализ

ФНС России регулярно отчитывается о ежегодном уменьшении количества выездных налоговых проверок. Причина такого снижения – смещение налогового контроля со стадии налоговых проверок на стадию предпроверочного анализа (далее – ППА).

Результативность ППА свидетельствует об эффективности этого инструмента.

Цифры. По официальным данным, в 2020 г. контрольные мероприятия дополнительно принесли в бюджет почти 300 млрд руб., более половины которых (158 млрд руб.) обеспечены аналитической работой (см.: Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов в 2020 г. // Сайт ФНС России. 17.02.2021. URL: <https://www.nalog.gov.ru>).

Доля добровольно уточненных налоговых обязательств по итогам девяти месяцев 2021 г. в общем объеме поступлений контрольно-аналитической работы составила 52% (125 млрд руб.) (см.: Глава ФНС – РБК: надо отвечать системно, не оперативно-маузерным способом // РБК. 22.11.2021. URL: <https://www.rbc.ru>).

Налогоплательщики воспринимают его как одну из форм налогового контроля, хотя формально это не так.

Между тем в НК РФ нет понятия «предпроверочный анализ». На практике эта форма контроля представляет собой комплекс мероприятий, которые налоговый орган проводит, чтобы выявить налоговые риски и сделать выводы о возможных правонарушениях отдельных налогоплательщиков. В ППА используются программные комплексы, основные из них – АСК «НДС-2» и «ППА-отбор». Первый позволяет выявлять расхождения в декларациях по НДС, второй исходя из критериев риска¹ и на базе иных программных комплексов осуществляет

* Адвокат.

** Налоговед. 2021. № 12.

автоматизированный отбор налогоплательщиков для выездных проверок.

Одним из завершающих этапов ППА является приглашение налогоплательщика на заседание комиссии по легализации (мобилизации) налоговой базы.

Комиссии по легализации налоговой базы

Первоначально комиссии по легализации налоговой базы имели формальный и неофициальный характер. В протоколе этого мероприятия, если он оформлялся, была лишь пара фраз: к примеру, пояснение, по каким причинам у компании убытки.

Сегодня комиссии стали важной частью контроля и урегулирования возникших претензий еще на допроверочной стадии. Но в НК РФ по-прежнему нет норм, закрепляющих порядок их работы, устанавливающих права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов.

Можно упомянуть лишь две нормы НК РФ. В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 31 налоговые органы вправе на основании письменного уведомления вызывать налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением налогового законодательства. Согласно п. 1 ст. 82 налоговый контроль может проводиться в том числе посредством получения объяснений налогоплательщиков.

До середины 2020 г. очень ограниченное регулирование осуществлялось письмами ФНС России

Регулирование деятельности комиссий. Ранее налоговые органы руководствовались письмами ФНС России:

– от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам»;

– от 26.07.2017 № ЕД-4-15/14670@ «О представлении ежеквартальной информации об итогах работы межведомственных комиссий по легализации налоговой базы»;

– от 19.06.2019 № БС-4-11/11785@ «О работе по легализации базы для исчисления страховых взносов и НДФЛ».

Но затем они были отменены².

Деятельность комиссий весьма обширна. Их можно подразделить на несколько видов по основным направлениям работы.

1. Комиссия по НДС. Это самая известная и значимая комиссия для налогоплательщиков и налоговых органов. На ее заседания приглашаются компании в случаях, если налоговые органы выявили расхождения и сложные разрывы и необходимо определить роль налогоплательщика как потенциального выгодоприобретателя, а также если установлена высокая доля вычетов по НДС, заявлен налог к возмещению, нет ответов на письменные запросы налогового органа, например, по вопросам расхождения между вычетами и реализацией у поставщиков.

2. Убыточная комиссия. На такие комиссии приглашаются компании, которые показали убыток в декларации по налогу на прибыль (им предлагается дать пояснения, по какой причине возникли убытки) или имеют низкий показатель нагрузки по этому и другим налогам.

4. Зарплатная комиссия. Она собирается для компаний, выплачивающих работникам зарплату ниже среднеотраслевого уровня в регионе, имеющих задолженность по НДФЛ или более чем на 10% снизивших объем перечислений по этому налогу по сравнению с предыдущим налоговым периодом.

5. Комиссии по трудоустройству. На их заседаниях приглашают налогоплательщиков, не оформивших трудовые отношения с работниками.

Можно также выделить комиссии по недоимке, по налоговой нагрузке, отраслевые комиссии, комиссии для компаний, применяющих специальные налоговые режимы и налоговые льготы.

Цель работы комиссий по легализации — обеспечить рост доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства. Заседание комиссии проходит в форме беседы налогового органа с налогоплательщиком, которого надо побудить «добровольно-принудительно» сдать уточненную налоговую декларацию и доплатить налог в бюджет под угрозой включения в план выездных налоговых проверок.

Довольно часто территориальные инспекции пытаются переложить часть своих обязанностей на налогоплательщика. Например, если причина разрыва по НДС находится у контрагента, то налогоплательщику адресуются «просьба» связаться с контрагентом и убедить его «уточнить, если сами не хотите». И только в редких случаях налогоплательщику предлагают представить доказательства реальности сделки (сведения о товаре, его перемещении, хранении, сведения о реальности оказания услуг/выполнения работ и т.д.) и пояснения по выявленным обстоятельствам.