

Налоговое администрирование: направления совершенствования

Зотиков Николай Зотикович

Канд. экон. наук, доц. каф. финансов, кредита и экономической безопасности
ORCID: 0000-0001-5631-9123, e-mail: zotikovcontrol@yandex.ru

Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова, г. Чебоксары, Россия

Аннотация

Налоговое администрирование – система государственного управления налоговым процессом с целью выстраивания определенных отношений между государством в лице налоговых органов и налогоплательщиками для повышения эффективности функционирования налоговой системы. Предмет налогового администрирования – налоговое производство, объект – процесс управления налоговым производством, субъект – налоговые администрации. Основные задачи налогового администрирования – регулирование экономических процессов и правовых взаимоотношений в сфере налогов и сборов с целью достижения оптимального соотношения фискальной и распределительной функций налогов при минимальных затратах, удовлетворение потребностей государства в финансах при разумной нагрузке на налогоплательщика, стимулирование честной уплаты налогов, а не ухода от налогообложения. В этом заключается актуальность темы исследования. Цель исследования – изучение механизма и методов налогового администрирования, применяемых налоговыми органами в своей деятельности. Задачи – анализ эффективности методов налогового администрирования, их соответствие действующему законодательству, выработка предложений по их совершенствованию. В исследовании использовались методы: анализ и синтез, группировка, обобщение, табличный и др. Информационной базой исследования явились налогово-бюджетное законодательство, официальные данные Федеральной службы государственной статистики, отчеты Федеральной налоговой службы Российской Федерации. В целях обеспечения обоснованности выводов и предложений приведена арбитражная практика разрешения споров. Практическая значимость исследования заключается в том, что его результаты могут быть использованы в практической деятельности контролирующих органов, а также в проведении дальнейших исследований по изучаемой теме.

Для цитирования: Зотиков Н.З. Налоговое администрирование: направления совершенствования // Вестник университета. 2025. № 11. С. 166-179.

Ключевые слова

Сроки налогообложения, налоговые проверки, налоговая декларация, обеспечительные меры, приостановление операций по счетам, апелляционная жалоба, особенности администрирования НДС, специальные налоговые режимы, упрощенная система налогообложения



Tax administration: directions of improvement

Nikolay Z. Zotikov

Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. at the Finance, Credit, and Economic Security Department
ORCID: 0000-0001-5631-9123, e-mail: Zotikovcontrol@yandex.ru

Chuvash State University, Cheboksary, Russia

Abstract

Tax administration is a system of state management of the tax process with the purpose of building certain relations between the state, represented by tax authorities, and taxpayers in order to improve the efficiency of the tax system. The subject of tax administration is tax production, the object is the process of managing tax production, the subject is tax administrations. The main task of tax administration are to regulate economic processes and legal relationships in the field of taxes and fees in order to achieve an optimal ratio of fiscal and distribution functions of taxes at minimal costs, to meet the state's financial needs with a reasonable burden on the taxpayer, to stimulate honest payment of taxes than tax evasion. This is the relevance of the research topic. The purpose of the research is to study the mechanism and methods of tax administration used by tax authorities in their activities. The objectives of the study are to analyse the effectiveness of tax administration methods, their compliance with current legislation, and to develop proposals for their improvement. The following methods are used: analysis and synthesis, grouping, generalisation, the tabular method, etc. The information base of the study is the tax and budget legislation, official data of the Federal State Statistics Service, reports of the Federal Tax Service of the Russian Federation. In order to ensure the validity of the conclusions and proposals, we provide arbitration practice of dispute resolution. The practical significance of the study is that its results can be used in the practical activities of regulatory authorities as well as in further research on the topic under study.

For citation: Zotikov N.Z. (2025) Tax administration: directions of improvement. *Vestnik universiteta*, no. 11, pp. 166-179.

Keywords

Deadlines of taxation, tax audits, tax declaration, interim measures, suspension of account transactions, appeal, features of VAT administration, special tax regimes, simplified taxation system



ВВЕДЕНИЕ

Налоговое администрирование – это не разработка, а исполнение актов по вопросам налогообложения. Его важнейшим методом является налоговый контроль. Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью дальнейшего совершенствования налогового законодательства, создания эффективной налоговой системы, способствующей развитию экономики, прозрачности бизнеса. Цель исследования – изучение механизма и методов налогового администрирования, применяемых налоговыми органами в своей деятельности, их эффективности, соответствия действующему налоговому законодательству. Новизной является использование в исследовании арбитражной практики по рассматриваемым вопросам, их анализ на соответствие действующему налоговому законодательству, выработка предложений по их дальнейшему совершенствованию. Теоретическая и практическая значимость исследования состоит в возможности использования выводов и предложений, содержащихся в заключении работы, в практической деятельности в вопросах налогового администрирования, а также в проведении дальнейших исследований по рассматриваемым вопросам.

Налоговое администрирование использует методы: привлечение к ответственности за нарушения, предоставление налогоплательщикам права в выборе оптимальной системы налогообложения, консультирование и др. Качество администрирования обеспечивается совершенствованием организационной структуры налоговых органов, укреплением их материально-технической базы, внедрением передовых технологий контроля, для налогоплательщиков стали открытыми цели, задачи, отчеты Федеральной налоговой службы (далее – ФНС), критерии отбора для включения в план проверок, введены единый налоговый платеж (далее – ЕНП), единый налоговый счет (далее – ЕНС), автоматизированная информационная система «Налог-3»¹. Основные формы налогового администрирования: учет налогоплательщиков, проверки, предоставление льгот, штраф и др.

МЕТОДЫ И ПРИНЦИПЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В исследовании налоговый контроль рассматривается в качестве основного метода налогового администрирования. Изучены порядок и сроки проведения камеральных, выездных налоговых проверок (далее – ВНП), их продления и приостановления, последствия представления уточненных налоговых деклараций к доплате, досудебный порядок урегулирования налоговых споров, порядок принятия обеспечительных мер, практика их применения. Рассмотрены особенности администрирования налога на добавленную стоимость (далее – НДС), порядок и условия применения специальных налоговых режимов.

Результаты проводимого налоговыми органами налогового администрирования рассмотрены на основании данных отчетов ФНС ф. № 2-НК². Установлено, что по отдельным вопросам налоговое администрирование основывается на положениях Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), изложенных некорректно, допускающих разное толкование, арбитражная практика по ним также неоднородна.

В исследовании использованы разъяснения Пленума Высшего арбитражного суда (далее – ВАС) Российской Федерации (далее – РФ, Россия), данные судов для применения в практической деятельности³.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

Срокам как основному элементу налогообложения уделено значительное место в НК РФ: порядок исчисления сроков (ст. 6.1); обязанность налогоплательщиков и налоговых органов по их соблюдению; права налогоплательщика требовать от налоговых органов соблюдения ими законодательства (пп. 10 п. 1 ст. 21 НК РФ); права возместить убытки (пп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ)⁴.

¹ Автоматизированная информационная система «Налог-3» (АИС «Налог-3»). Режим доступа: https://www.audit-it.ru/terms/taxation/ais_nalog.html (дата обращения: 05.08.2025).

² Федеральная налоговая служба. Отчет по форме 2-НК «О результатах контрольной работы налоговых органов» (сведения о проведении камеральных и выездных проверок) за 2023. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn14/related_activities/statistics_and_analytics/forms/13189277/ (дата обращения: 05.08.2025).

³ Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражным судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=7&documentId=218110&sysId=mionvcprza73188961> (дата обращения: 05.08.2025).

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 05.08.2025).

Права налогоплательщика будут соблюдены, если налоговый орган:

- соблюдает налоговое законодательство (пп. 1 п. 1 ст. 32);
- действует в строгом соответствии с НК РФ.

Налоговые органы ответственны за причиненные налогоплательщикам убытки (п. 1 ст. 35).

Как видно из вышеприведенного, основные процедурные вопросы налогового администрирования регламентированы НК РФ конкретно, однако они не всегда соблюдаются. Установленные НК РФ сроки, за нарушение которых предусмотрены санкции, являются пресекательными лишь для налогоплательщиков.

Срок проведения камеральной налоговой проверки (далее – КНП) – три месяца со дня поступления декларации (по НДС – два месяца), при обнаружении нарушений составляется акт в течение 10 дней после завершения проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ).

Указанный в п. 6 ст. 89 НК РФ двухмесячный срок проведения ВНП может быть увеличен до четырех месяцев, в исключительных случаях – до 6 месяцев (по основаниям, приведенным в приложении № 6 к приказу ФНС от 7 ноября 2018 г. № ММВ-7-2/628@ (в редакции от 9 января 2023 г.). Срок проведения проверки отсчитывается со дня принятия решения и до даты оформления справки (п. 8 ст. 89 НК РФ). После составления справки по прошествии двух месяцев оформляется акт (п. 1 ст. 100), на который налогоплательщик может возразить по прошествии одного месяца со дня получения (п. 6 ст. 100). По истечении месяца, отведенного для возражений, в течение 10 дней принимается решение, срок его принятия может быть увеличен не более чем на месяц (п. 1 ст. 101).

Решение налогового органа вступает в силу по истечении месяца со дня вручения; до этого налогоплательщик может подать апелляционную жалобу (п. 2 ст. 139.1). Если она не подана, на решение, вступившее в силу, подается жалоба. Решение по ним принимается в течение месяца со дня получения (срок может быть увеличен не более чем на месяц (п. 6 ст. 140).

Ю.М. Литвинова и Н.В. Бобрякова отмечают, что в последнее время суды все чаще утверждают о непресекательности срока ВНП и принятия решения по ним [1].

По мнению В.А. Бледных и А.А. Чульдум, «назрела необходимость во внесении изменений в действующее налоговое законодательство относительно вопроса о последствиях за нарушение сроков проведения выездной проверки налоговыми органами» [2, с. 110–111].

Приведем арбитражную практику по вопросам проведения ВНП.

1. Нарушение срока направления решения по итогам проверки суд не счел, что это нарушило права налогоплательщика⁵.

2. Общество подало в суд на инспекцию, так как инспекция неправомерно затягивала сроки ВНП, не соблюдая срок направления акта. По мнению суда, это не нарушило права налогоплательщика⁶.

3. Не соблюдены сроки приостановления, продления проверки, составления акта проверки, установленные НК РФ. Суд со ссылкой на п. 31 постановления Пленума ВАС РФ № 57 отметил, что нарушение несущественное, а указанные сроки непресекательные, перечень которых указан прямо в п. 14 ст. 101 НК РФ: обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки лично или через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения^{7,8}.

4. Суть дела: представлена декларация по НДС 24 января 2018 г. за IV квартал 2017 г., по итогам КНП составлен акт проверки 11 мая 2018 г.; решение о привлечении к ответственности принято 12 ноября 2018 г.; требование о погашении задолженности отправлено 19 марта 2019 г.; операции по счетам приостановлены 24 марта 2019 г.

⁵ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 23 мая 2019 г. № Ф05-6540/19 по делу № А40-222695/2018. Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41907990/?ysclid=mioo0c9nby911586119> (дата обращения: 05.08.2025).

⁶ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21 мая 2020 г. № Ф07-2512/20 по делу № А56-53853/2019. Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41227605/?ysclid=mioo22fiur668942334> (дата обращения: 05.08.2025).

⁷ Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа: <https://base.garant.ru/70440740/?ysclid=mioo32mcfw481196967> (дата обращения: 05.08.2025).

⁸ Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 21 мая 2020 г. № Ф07-2512/20 по делу № А56-53853/2019. Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/41227605/?ysclid=mioo22fiur668942334> (дата обращения: 05.08.2025).

По мнению Верховного суда, срок проведения проверки непрекратительный, из-за его нарушения решение по проверке принято с нарушением на четыре месяца (12 ноября 2018 г.), то есть соблюдается предельный двухлетний срок. Судебная коллегия Верховного суда РФ оставила постановление суда округа без изменения, кассационную жалобу общества – без удовлетворения⁹.

5. Фабула дела: акт проверки общества с ограниченной ответственностью (далее – ООО) «Сургутская энергостроительная компания» составлен в 2018 г., решение принято по истечении трех лет, в мае 2021 г. вручено требование об уплате задолженности. Суды трех инстанций поддержали сотрудников органов налоговой инспекции. С учетом позиции ВАС РФ при проверке своевременности принудительного взыскания недоимки следует оценивать своевременность действий сотрудников на этапе исполнения решения: требование об уплате вручено в течение двадцатидневного срока с даты вступления в силу решения о взыскании^{10,11}.

6. Инспекцией в отношении ООО «Сфера Мебель» приняты решение от 11 ноября 2019 г. о назначении ВНП; решение о приостановлении ВНП (всего на 186 дней); решение от 30 сентября 2020 г. № 5 о продлении срока проведения ВНП до трех месяцев. Справка о проведенной проверке вручена 6 ноября 2020 г. При этом ее общий срок составил 90 дней, срок приостановления – 186 дней. Акт проверки вручен 20 апреля 2021 г. Суд отметил, что нарушения несущественные¹².

Как видно из вышеприведенного анализа судебной практики, в большинстве случаев суды руководствуются п. 31 постановления Пленума ВАС РФ № 57, не обращая внимание на п. 27 этого же документа, в котором сказано, что истребование документов у налогоплательщика допускается лишь в период проведения в отношении него налоговой проверки. Пленум рекомендует судам исходить из того, что требование о представлении документов налоговый орган может направить налогоплательщикам лишь в пределах сроков, предусмотренных п. 1 ст. 88 (при проведении КНП), п. 6 ст. 89 (при проведении ВНП). Согласно п. 4 ст. 101 НК РФ доказательства, истребованные налоговым органом после истечения указанных сроков, не могут быть учтены при рассмотрении материалов налоговой проверки¹³.

В судебной практике создана ситуация: если налоговый орган превысил двухмесячный срок проведения ВНП и установил факты нарушений именно по пропаже двух месяцев с начала проверки, они все равно будут учитываться при принятии решения по материалам налоговой проверки.

ПОСЛЕДСТВИЯ НЕУПЛATЫ ПЕНИ ПРИ ПОДАЧЕ УТОЧНЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ

В силу п. 4 ст. 81 НК РФ при представлении уточненной налоговой декларации после истечения срока ее подачи и срока уплаты налога, после уплаты до ее представления сумму налога и пени налогоплательщику не будет наложен штраф по ст. 122 НК РФ. До введения ЕНС в 2023 г. в случае, если до подачи уточненной налоговой декларации налог уплачен, а пени – нет, штраф по ст. 122 НК РФ накладывался.

С 2023 г. деньги на ЕНС поступают не в качестве конкретных налогов, а в составе ЕНП. Деньги в составе ЕНП всегда обезличены и участвуют в формировании сальдо ЕНС. О том, какую именно сумму налога списать с ЕНС в очередном месяце и в счет уплаты каких именно налогов ее зачесть, представители налоговой инспекции узнают из деклараций, а также из направляемых компаниями уведомлений, представляемыми до 25 числа.

В письме ФНС России от 27 декабря 2023 г. № БВ-4-7/16343@ разъяснено, что при представлении уточненной налоговой декларации после истечения срока подачи декларации штрафа не будет при

⁹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного суда Российской Федерации от 5 июля 2021 г. № 307-ЭС21-2135 по делу № А21-10479/2019. Режим доступа: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-05072021-n-307-es21-2135-po-delu-n-a21-104792019/?ysclid=mioohj7fq5562674698> (дата обращения: 05.08.2025).

¹⁰ Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 5 февраля 2013 г. № 11254/12 9. Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70254776/?ysclid=miook9g3ru931466489> (дата обращения: 05.08.2025).

¹¹ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 30 сентября 2022 г. № Ф04-3326/22 по делу № А75-15261/2021. Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/38207942/?ysclid=mioolz9hg0684344326> (дата обращения: 05.08.2025).

¹² Решение Арбитражного суда Хабаровского края от 17 мая 2023 г. по делу № А73-18259/2022. Режим доступа: <https://sudact.ru/arbitral/doc/cmv3fCOljHmL/?ysclid=mioon2mlqh476971389> (дата обращения: 05.08.2025).

¹³ Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа: <https://base.garant.ru/7040740/?ysclid=mioo32mcfw481196967> (дата обращения: 05.08.2025).

наличии положительного сальдо ЕНС в размере, перекрывающем сумму налога и пени. Данные разъяснения основаны на пп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ (в редакции Федерального закона от 14 июля 2022 г. № 263-ФЗ).

ФНС России предписывает налоговым органам учитывать факт самостоятельного выявления недоимки и представления уточненной налоговой декларации с суммой налога к доплате как обстоятельство, смягчающее ответственность, даже в случае, когда налог и пени не уплачены.

Порядок применения обеспечительных мер, предусмотренный в п. 10 ст. 101 НК РФ, определен неоднозначно, содержит возможности различного толкования. В соответствии с ним после принятия решения по проверке в целях обеспечения взыскания доначисленных проверкой сумм налоговый орган может принять обеспечительные меры, если их непринятие затрудняет исполнение такого решения. Для этих целей налоговый орган выносит решение на отчуждение имущества; если его недостаточно – на разницу между доначисленными суммами и стоимостью имущества, приостанавливает операции по счетам в банке. Согласно п. 2 ст. 76 НК РФ, приостановить операции по счетам сотрудники налоговой службы могут при неисполнении налогоплательщиком требования об уплате недоимки, направляемого ему по решению налогового органа по проверке, вступающему в силу по истечении месяца со дня вручения налогоплательщику.

В редакции Федерального закона от 19 декабря 2023 г. № 610-ФЗ п. 2 ст. 76 НК РФ изложен в следующем виде: «Приостановление операций по счетам налогоплательщика – организации в банке в случае принятия налоговым органом решения о взыскании задолженности действует в отношении всех счетов, информация о приостановлении операций по которым размещена в реестре решений о взыскании задолженности»¹⁴. Следовательно, приостановить операции по счетам можно только после вступления в силу решения налогового органа о взыскании задолженности (решения о привлечении к ответственности по материалам налоговых проверок). В письме от 31 мая 2022 г. № ЕД-26-8/10@ ФНС России предписывается с 1 июля 2022 г. не принимать решение о приостановлении операций по счетам до истечения двухнедельного срока с момента направления в банк поручений налогового органа на списание задолженности¹⁵.

Как отмечают Н.Д. Эриашвили и А.И. Григорьев, к приостановлению операций по счетам в банке «налоговая инспекция прибегает для обеспечения выполнения требования об уплате налога (ст. 76 НК РФ), а также в случае привлечения налогоплательщика – к налоговой ответственности (пп. 2 п. 10 ст. 101 НК РФ)» [3, с. 70].

По мнению О.В. Диценко и О.В. Антоновой, «отсутствие достаточных оснований для принятия решения о принятии обеспечительных мер, предусмотренных п. 10 ст. 101 НК РФ, а также нарушение очередности принятия обеспечительных мер являются причинами досудебного, а впоследствии судебного обжалования соответствующих решений налоговых органов об их принятии. Существующая судебная практика решения таких споров является неоднозначной и противоречивой, причиной чему является несовершенство (наличие пробелов и противоречий) налогового законодательства» [4, с. 60]. Судебная практика по данному вопросу складывается не в пользу налогоплательщиков. Как правило, суды поддерживают сотрудников налоговой службы, ссылаясь при этом на то, что обеспечительные меры по п. 10 ст. 101 НК РФ принимаются до вступления в силу решения налогового органа по проверке^{16,17,18,19}.

¹⁴ Федеральный закон от 19 декабря 2023 г. № 610-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах». Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/50134> (дата обращения: 05.08.2025).

¹⁵ Письмо Федеральной налоговой службы от 31 мая 2022 г. № ЕД-26-8/10@ «О продлении до 1 июля 2022 г. действия мер по ограничению принятия решений о приостановлении операций по счетам в банке при взыскании денежных средств со счетов должников, предусмотренных письмом Федеральной налоговой службы от 10 марта 2022 г. № ЕД-26-8/4@кс». Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/404679217/?ysclid=mioos7fgsk16252236> (дата обращения: 05.08.2025).

¹⁶ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 8 декабря 2022 г. № Ф09-6727/22 по делу № А50-28445/2021. Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=7&documentId=438683&ysclid=mioou40xrk486444376> (дата обращения: 05.08.2025).

¹⁷ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 9 сентября 2022 г. по делу № А75-17270/2021. Режим доступа: <https://sudact.ru/arbitral/doc/9l6Gt0f4eY6Q/> (дата обращения: 05.08.2025).

¹⁸ Определение Верховного Суда Российской Федерации от 12 мая 2022 г. № 303-ЭС22-7578 по делу № А51-6499/2021. Режим доступа: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-12052022-n-303-es22-7578-po-delu-n-a51-64992021/?ysclid=miooy8w8kc804590576> (дата обращения: 05.08.2025).

¹⁹ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 14 ноября 2022 г. № Ф05-27504/22 по делу № А41-3966/2022. Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/69183228/?ysclid=mioqjd3dar604351643> (дата обращения: 05.08.2025).

Суд указал, что кодексом не предусмотрено такое условие для принятия обеспечительных мер, как вступление в силу решения по налоговой проверке²⁰. На практике такая неопределенность приводит к следующему: налоговый орган, приняв решение по итогам проверки, одновременно приостанавливает операции по счетам, таким образом лишая налогоплательщика возможности распоряжаться своими собственными средствами на весь период оспаривания решения налогового органа вплоть до длительного судебного разбирательства.

ДОСУДЕБНЫЙ ПОРЯДОК УРЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

С принятием Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ с 1 января 2009 г. введен институт досудебного обжалования ненормативных актов налоговых органов: прежде чем идти в суд, необходимо обжаловать решение в вышестоящем налоговом органе, подав апелляционную жалобу²¹.

По данным ФНС России, количество поступивших жалоб по налоговым спорам за 2024 г. в сравнении с 2023 г. сократилось на 7,1 %, в том числе на иные акты налоговых органов и действия (бездействия) их должностных лиц – на 13,5 %²². Одновременно на 10,7 % снизилось количество споров с бизнесом по вопросам государственной регистрации. Из 485 жалоб по налоговым спорам, рассмотренных в истекшем периоде, требования налогоплательщиков удовлетворены в 26,6 % случаях. Сумма удовлетворенных требований по результатам рассмотрения жалоб составила 57,4 млн руб., или 2 % от общей суммы оспариваемых требований, что соответствует уровню прошлого года.

Рассматривая апелляционную жалобу, вышестоящий налоговый орган не может взыскать дополнительные платежи, ухудшить положение налогоплательщика. В то же время, установив дополнительные факты нарушений, вышестоящий налоговый орган не лишен возможности провести налоговую проверку в соответствии с пп. 1 п. 10 ст. 89 НК РФ и принять с учетом ее результатов необходимое решение^{23,24}.

Нарушение срока рассмотрения жалобы, предусмотренного п. 3 ст. 140 НК РФ, само по себе не является основанием для признания судом бездействия вышестоящего налогового органа незаконным, не препятствует ему ознакомиться с жалобой налогоплательщика и не влечет недействительности решения, принятого по результатам ее рассмотрения²⁵.

НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ НДС

В отношении НДС применяется особый подход к администрированию, в частности декларация по НДС независимо от численности работников представляется лишь в электронном виде; вместе с декларацией в электронном виде предоставляются книга продаж и книга покупок, что облегчает проведение налоговых проверок и т.п.

Имеющиеся в администрировании НДС проблемы рассмотрим на основании табл. 1.

Согласно данным табл. 1, в 2024 г. в сравнении с 2021 г.:

- сумма начисленного НДС увеличилась на 60,6 %;
 - сумма налога, начисленного в связи с неподтверждением экспортного уменьшилась с 15,6 до 10,4 млрд руб.;
 - сумма налоговых вычетов увеличилась на 60,1 %;
 - вычеты в связи с подтвержденным экспортом увеличились с 1 587,8 до 2 448,1 млрд руб., или на 54,2 %;
 - количество деклараций, представленных с суммой налога к уплате в бюджет, уменьшилось на 1,7 %;
- сумма НДС к уплате в бюджет по указанным декларациям увеличилась на 62,6 %;

²⁰ Решение Арбитражного суда Рязанской области от 18 августа 2021 г. № А54-2422/2021. Режим доступа: <https://sudact.ru/arbitral/doc/2eU7Z6dlwNoT/?ysclid=miop03wkps777094548> (дата обращения: 05.08.2025).

²¹ Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 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». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61787/ (дата обращения: 05.08.2025).

²² Федеральная служба государственной статистики. Досудебное урегулирование споров. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/ (дата обращения: 05.08.2025).

²³ Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 28 июля 2009 г. № 5172/09. Режим доступа: <https://vsrf.ru/documents/arbitration/23458/?ysclid=miop65v4az615820777> (дата обращения: 05.08.2025).

²⁴ Определение Конституционного суда Российской Федерации от 24 февраля 2011 г. № 194-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью „Винзавод Буденовский“ на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 140 Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/58100437/?ysclid=miopb5065p67463398> (дата обращения: 05.08.2025).

²⁵ Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 1 февраля 2010 г. № 13065/10. Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/58100226/?ysclid=miopqzda74742330340> (дата обращения: 05.08.2025).

- количество деклараций, представленных к возмещению из бюджета, уменьшилось на 6,0 %, сумма НДС к возмещению из бюджета увеличилась на 59,4 %; величина НДС к возмещению из бюджета составляет более 40,0 % от суммы НДС к уплате в бюджет;
- величина вычетов за все периоды составляет свыше 90,0 %²⁶.

Таблица 1

Исчисление НДС

2021 г.		2022 г.		2023 г.		2024 г.		2024 г. / 2021 г., %	
Млрд руб.	Количество деклараций, ед.	Млрд руб.	Количество деклараций, ед.	Млрд руб.	Количество деклараций, ед.	Млрд руб.	Количество деклараций, ед.	Млрд руб.	Количество деклараций, ед.
Начисление НДС всего									
56 777,9	–	67 050,5	–	76 358,4	–	91 178,4	–	160,6	–
Начисление НДС по неподтвержденному экспорту									
15,6	3 395,0	39,2	3 131,0	12,7	2 472,0	10,4	3 396,0	66,7	100,0
Вычеты всего									
51 510,3	–	60 694,9	–	68 978,1	–	82 483,5	–	160,1	–
Вычеты по подтвержденному экспорту									
1 587,8	31 474,0	2 108,8	28 205,0	1 971	25 409,0	2 448,1	23 734,0	154,2	75,4
НДС к уплате в бюджет									
9 008,2	2 950 688,0	11 206,2	2 884 471,0	12 211,7	2 912 807,0	14 644,0	2 901 832,0	162,6	98,3
НДС к возмещению из бюджета									
3 724,9	60 060,0	4 842,1	62 224,0	4 819,5	56 965,0	5 937,1	56 461,0	159,4	94,0
Процент вычета									
90,7		90,5		90,3		90,5		99,8	

Составлено автором по материалам источника²⁷

По нашему мнению, в администрировании НДС имеются необоснованные излишества, которые усложняют процесс и обременяют налогоплательщика.

1. Установлено ограничение вычета НДС. Концепцией планирования ВНП утверждены общедоступные критерии, которые учитываются при составлении ее плана, одним из которых является отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период. ФНС установила процент вычета для большинства регионов на уровне 89 % (п. 3)²⁸.

Согласно ст. 171 НК РФ, условиями принятия к вычету суммы «входного» НДС являются оприходование товара (работ, услуг), наличие счета-фактуры, использование приобретенных ценностей в деятельности, облагаемой НДС.

Как видно из данных табл. 1, процент вычета за все приведенные годы превышает 90 %: цель ФНС России не достигается (более 90 % НДС, предъявленного покупателю, идет на возмещение «входного» НДС)²⁹.

Требование налогового органа противоречит условиям принятия к вычету НДС.

Декларации по НДС подвергаются тщательной КНП: перепроверяются счета-фактуры в книге покупок, истребуются документы по ст. 93 и 93.1 НК РФ.

²⁶ Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 1 февраля 2010 г. № 13065/10. Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/58100226/?ysclid=m1opqzda74742330340> (дата обращения: 05.08.2025).

²⁷ Федеральная служба государственной статистики. Отчет по форме 1-НДС (2025). Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/16093362/ (дата обращения: 05.08.2025).

²⁸ Приказ Федеральной налоговой службы России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 05.08.2025).

²⁹ Федеральная служба государственной статистики. Отчет по форме 1-НДС (2025). Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/16093362/ (дата обращения: 05.08.2025).

Как указывает М.Н. Яшкина, «налоговые органы куда больше интересует не процент налоговой нагрузки по НДС, а такой показатель как удельный вес вычетов» [5, с. 122].

2. Налоговые вычеты по НДС могут быть заявлены в налоговых периодах в пределах трех лет после принятия на учет приобретенных налогоплательщиком товаров (работ, услуг) (п. 1.1 ст. 172 НК РФ – абзац введен законом)³⁰. Указанной нормой пользуются налогоплательщики в случае, если суммы вычетов по декларации за налоговый период превышают суммы налога, предъявленные покупателю. Однако эта норма искажает сущность добавленной стоимости, и в бюджет в данном случае поступает налог не с добавленной, а с завышенной стоимостью.

По мнению Э.Ч. Цыденовой и А.К. Любшиевой, «факт переноса вычета по налогу на добавленную стоимость на более поздний срок при проведении определенных хозяйственных операций является предметом спора организаций с налоговыми органами» [6, с. 90].

Л.А. Чайковская и М.В. Михеев полагают, что «в связи с использованием цифровых технологий установление и отслеживание какой-либо безопасной доли вычетов постепенно начинает терять смысла, поскольку проверяемая компания не должна лишиться права принять к вычету НДС в том объеме, в котором считает нужным, если имеет должным образом оформленные документы и взаимодействует с добросовестными партнерами по бизнесу» [7, с. 105].

3. Сумма «входного» НДС при подтвержденном экспорте возмещается из федерального бюджета, что уменьшает сумму налога, оставляемую в федеральном бюджете.

В соответствии с п. 2 ст. 170 НК РФ суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в их стоимости в случаях их приобретения для использования в деятельности, не подлежащей обложению НДС.

Если рассматривать экспорт как деятельность, не облагаемую НДС, возможен вариант, по которому сумму «входного» НДС можно будет отнести на затраты, включить в стоимость товара (услуги), что приведет к снижению поступлений налога на прибыль в размере 20 %, зато даст экономию в бюджете НДС. Около 17 % НДС, начисленного к уплате в бюджет, возмещено экспортерам. Если 2 448,1 млрд руб., возмещенные экспортерам из бюджета, отнести на затраты, уменьшится налог на прибыль в бюджете в сумме 489,6 млрд. руб., (2 448,1 · 20 %), экономия составит 1 958,5 млрд руб. (2 448,1 – 489,6).

4. Освобождение от НДС по ст. 145 НК РФ. Организации и индивидуальные предприниматели (далее – ИП) (кроме применяющих единый сельскохозяйственный налог), могут не платить НДС, если за три предыдущих месяца выручка не превышает 2 млн руб. С 1 января 2025 г. организации и ИП, применяющие упрощенную систему налогообложения (далее – УСН), становясь плательщиками НДС, могут получить освобождение от НДС, если выручка за предыдущий календарный год не превысит 60 млн руб.

Установление различных предельных величин выручки, при которых возможно получение освобождения от НДС, является фактором, ограничивающим сотрудничество налогоплательщиков, применяющих общий режим налогообложения, и упрощенцев.

5. Неприменение расчетного метода в отношении налоговых вычетов по НДС. По мнению судов и налоговых органов, расчетный метод допустим только для исчисления сумм НДС с объекта налогообложения, то есть при начислении налоговой базы при ее снижении, а применение вычетов возможно лишь при наличии определенных условий и документов (счетов-фактур поставщиков). В данном случае НДС является налогом не на добавленную стоимость, а налогом с выручки, что противоречит самой сущности налога. В п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 сказано, что при определении сумм налогов расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы³¹. При отсутствии подтверждающих документов ИП-плательщику налога на доходы физических лиц предоставляется профессиональный вычет в определенном размере, что не лишает его возможности вместо реализации этого права заявить о фактическом размере соответствующих расходов. В этом же пункте Пленум ВАС РФ отказывает налогоплательщику в вычетах по НДС, так как положениями п. 1 ст. 169 и п. 1 ст. 172 НК РФ установлены специальные правила для применения вычетов по налогу.

³⁰ Федеральный закон от 20 апреля 2014 г. № 81-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/38346> (дата обращения: 05.08.2025).

³¹ Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражным судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=7&documentId=218110&ysclid=mionvcprra73188961> (дата обращения: 05.08.2025).

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Критерии отнесения предприятий к субъектам малого и среднего предпринимательства не соответствуют критериям, дающим право на применение УСН. В соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ к малым предприятиям относятся организации и ИП с численностью работников до 100 чел., к микропредприятиям – до 15 чел., к средним – от 101 до 250 чел.³². Постановлением Правительства РФ установлены значения годового дохода: для малых предприятий – до 800 млн руб., микропредприятий – 120 млн. руб., средних – 2 млрд руб.³³.

Условия применения УСН приведены в табл. 2.

Таблица 2
Условия применения УСН

Показатель	До 2025 г.	С 2025 г.
Порог дохода за год, предшествующий году перехода на УСН, млн руб.	112,5	337,5
Лимит дохода для применения УСН за год, млн руб.	200,0	450,0
Численность работников, чел.	100,0	130,0
Остаточная стоимость основных средств, млн руб.	150,0	200,0

Составлено автором по материалам источников^{34,35}

Из данных табл. 2 следует:

– с 2025 г. УСН могут применять организации с численностью работников до 130 чел. (что соответствует критерию средних предприятий) и с выручкой до 450 млн руб. (меньше 800 млн руб., установленных для малых предприятий);

– для целей классификации организаций во всех типах предприятий заложена выработка в расчете на одного работника в сумме 8 млн руб., для целей применения УСН – 2 млн руб. до 2025 г. (200 млн руб.: 100 чел.), 3 461,5 тыс. руб. – в 2025 г. (450 млн руб.: 130 чел.);

– при увеличении лимита дохода с 200 до 450 млн руб. (в 2,25 раза) остаточная стоимость основных средств увеличена с 150 до 200 млн руб. (в 1,33 раза), ограничение права применения УСН остаточной стоимостью вынуждает предприятия заниматься деятельностью, где основные средства применяются в меньшей степени (это торговля, оказание услуг)^{36,37}.

РЕЗУЛЬТАТЫ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Результаты налогового администрирования в первую очередь отражаются на результатах контрольной деятельности налоговых органов, а также на проведении КНП (табл. 3), ВНП (табл. 4).

³² Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144/ (дата обращения: 05.08.2025).

³³ Постановлением Правительства Российской Федерации от 4 апреля 2016 г. № 265 «О предельных значениях дохода, полученного от осуществления предпринимательской деятельности, для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_196415/ (дата обращения: 05.08.2025).

³⁴ Глава 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации. Упрощенная система налогообложения (ст. 346.11–346.25.1). Режим доступа: <https://base.garant.ru/10900200/94206f5e03d0cd8deb464137af7982da/?ysclid=mioq7gdepq208154701> (дата обращения: 05.08.2025).

³⁵ Федеральный закон от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (в редакции от 29 октября 2024 г.). Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=485589&ysclid=mioq975ggq395876683> (дата обращения: 05.08.2025).

³⁶ Глава 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации. Упрощенная система налогообложения (ст. 346.11–346.25.1). Режим доступа: <https://base.garant.ru/10900200/94206f5e03d0cd8deb464137af7982da/?ysclid=mioq7gdepq208154701> (дата обращения: 05.08.2025).

³⁷ Федеральный закон от 12 июля 2024 г. № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» (в редакции от 29 октября 2024 г.). Режим доступа: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=485589&ysclid=mioq975ggq395876683> (дата обращения: 05.08.2025).

Таблица 3

Сведения о результатах камеральных налоговых проверок (КНП) по РФ

Показатель	2021 г.	2024 г.	2024 г. / 2021 г., %
Количество КНП, ед.	58 855 819,00	54 086 794,00	91,9
Процентное соотношение КНП	5,07	4,56	89,9
Доначислено платежей, млн руб., в том числе:	90 397,60	132 602,80	146,7
– налогов, млн. руб.	64 751,40	98 533,30	152,2
Доначислено налогов на одну проверку, выявившую нарушения, тыс. руб.	21,70	40,00	184,3

Составлено автором по материалам источника³⁸

Как следует из приведенных данных табл. 3, в 2024 г. по сравнению с 2021 г.:

- количество КНП сократилось на 8,1 %;
- сумма доначисленных платежей по итогам КНП увеличилась на 46,7 %;
- сумма доначисленных налогов, приходящаяся на одну проверку, выявившую нарушения, увеличилась с 21,7 до 40,0 тыс. руб., или на 84,3 %.

При снижении количества КНП за указанный период на 8,1 % сумма доначисленных налогов увеличилась на 52,2 %.

Таблица 4

Сведения об итогах проведенных ВНП

Показатель	2021 г.	2024 г.	2024 г. / 2021 г., %
ВНП, ед. всего	7 773,0	4 736,0	60,9
ВНП организаций, ед.	7 252,0	4 495,0	62,0
ВНП ИП, ед.	521,0	241,0	46,2
Доначислено организациям, ИП, млн руб., в частности:	376 871,9	332 091,0	88,1
– налогов	252 186,4	294 308,3	116,7
Доначислено организациям, млн руб., в частности:	370 686,9	323 557,0	87,3
– налогов	247 656,4	286 537,7	115,7
Доначислено ИП, млн руб., в частности:	6 185,0	8 354,0	135,1
– налогов	4 530,0	7 770,7	171,5
Доначислено налогов на одну проверку, выявившую нарушения, млн руб., в частности:	33,9	63,6	187,6
– организациям, млн руб.;	35,8	65,2	182,1
– ИП, млн руб.	9,0	33,9	376,7

Составлено автором по материалам источника³⁹

Согласно данным табл. 4, в 2024 г. по сравнению с 2021 г.:

- количество ВНП уменьшилось на 39,1 %, в частности ВНП организаций – на 38,0 %, ИП – более чем на 50,0 %;
- сумма доначислений по результатам ВНП организациям и ИП уменьшилась на 11,9 %, в частности организациям – на 12,7 %; сумма доначислений ИП увеличилась на 35,1 %;
- сумма доначислений на одну проверку, выявившую нарушения, увеличилась с 33,9 до 63,6 млн руб., или на 87,6 млн руб.: по организациям – с 35,8 до 65,2 млн руб., или на 82,1 %, ИП – с 9,0 до 33,9 млн руб., или в 3,7 раза.

³⁸ Федеральная налоговая служба. Отчет по форме № 2-НК за 2024 год. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/14571900/ (дата обращения: 05.08.2025).

³⁹ Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144/ (дата обращения: 05.08.2025).

Можно сделать вывод о том, что наиболее эффективной является ВНП.

Доля налоговых проверок в общей сумме налогов, администрируемых налоговыми органами, приведена в табл. 5.

Таблица 5

Роль и место доначислений по итогам проверок в общей сумме налогов

Показатель	2021 г.	2022 г.	2023 г.	2024 г.	2024 г. / 2021 г., %
Доначислено налогов по итогам проверок, млн руб., в том числе:					
– по КНП, млн руб.;	316 937,80	506 317,20	390 933,2	392 841,60	123,9
– по ВНП, млн руб.	64 751,40	65 795,20	79 787,6	98 533,30	152,2
	252 186,40	440 522,00	311 145,6	294 308,30	116,7
Доначислено налогов по отчету ф. № 1-НМ, млн руб.	26 634 030,70	32 527 145,00	35 541 545,7	41 576 886,60	156,1
Доля доначислений проверками в общей сумме налогов, %	1,19	1,56	1,1	0,94	79,0

Составлено автором по материалам источника⁴⁰

Как показывают данные табл. 5, в 2024 г. в сравнении с 2021 г.:

– общая сумма начисленных налогов в консолидированный бюджет РФ увеличилась на 56,1 %, по итогам проверок – на 23,9 %;

– доля доначисленных проверками налогов в общей сумме начисленных налогов уменьшилась с 1,10 до 0,94 % (по итогам за 2022 г. – на 1,56 %), снижение показателя обусловлено значительным уменьшением количества ВНП.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенным исследованием установлено, что налоговыми органами в процессе налогового администрирования используются нормы и положения НК РФ, которые выражены некорректно, допускают различное толкование. В целях дальнейшего совершенствования налогового законодательства, по нашему мнению, налоговое администрирование должно развиваться по следующим направлениям.

1. Как правило, сроки касаются как налогоплательщиков, так и налоговых органов, причем ответственность за конкретные виды нарушений предусмотрена лишь для первых в конкретных статьях Кодекса. Считаем, что сроки, связанные с определенными действиями налоговых органов в рамках осуществления налогового контроля (сроки составления акта проверки, вручения акта налогоплательщику, принятия решения по проверке, вручения решения налогоплательщику и т.п.), могут быть непрекратительными, если факт нарушения доказан с применением законных методов.

Что касается сроков проведения КНП, ВНП, продления, приостановления ВНП, в ходе осуществления которых и устанавливаются факты нарушений налогоплательщиками налогового законодательства, за которые предусмотрена ответственность, должны быть пресекательными. Налогоплательщик не должен нести ответственность за нарушения налогового законодательства налоговыми органами незаконным путем, вне пределов сроков, предусмотренных НК РФ.

2. Ответственность налогоплательщика за неуплату, неполную уплату налога в результате занижения налоговой базы предусмотрена ст. 122 НК РФ в размере 20 % от заниженной суммы налога. При представлении уточненной налоговой декларации в сумме налога, подлежащей доплате по сравнению с ранее представленной декларацией, в случае, когда сумма заниженного налога, заявленная налогоплательщиком самостоятельно, на момент принятия налоговым органом решения уплачена, нет оснований для применения положений ст. 122 НК РФ, так как нет неуплаченной суммы налога. На пени ст. 122 НК РФ не должна распространяться.

⁴⁰Федеральная налоговая служба. Отчет по форме № 1-НМ «Отчет о начислении и поступлении налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации» за 2023 год. Режим доступа: https://www.nalog.gov.ru/rn21/related_activities/statistics_and_analytics/forms/13671411/ (дата обращения: 06.08.2025).

3. Решение о приостановлении операций по счетам может быть принято лишь после принятия налоговым органом решения о взыскании доначисленных проверкой сумм, выносимого после вступления в силу решения налогового органа по проверке (через месяц после его вручения налогоплательщику).

4. В целях повышения эффективности досудебного урегулирования налоговых споров считаем, что орган, рассматривающий апелляционную жалобу, должен быть независимым от налоговых органов, то есть находиться вне их системы.

5. В целях упрощения налогового администрирования НДС:

– стоит исключить из Концепции планирования ВНП п. 3: «отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период»⁴¹;

– налоговые вычеты по НДС должны быть заявлены в тех налоговых периодах, в которых выполняются условия принятия к вычету «входного» НДС, в бюджет за каждый налоговый период должен поступать налог, соответствующий размеру созданной за данный период добавленной стоимости;

– стоит предусмотреть норму, позволяющую сумму «входного» НДС при подтверждении экспорте не возмещать из федерального бюджета, а включить в затраты.

В целях расширения производственных связей налогоплательщиков, применяющих УСН, с налогоплательщиками, применяющими общий режим налогообложения, установить единые критерии освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС.

6. Приблизить критерии отнесения предприятий к малым к критериям, позволяющим применять УСН: порог дохода, а также увеличить остаточную стоимость основных средств (с 200 млн руб.), при достижении которого право применения УСН сохраняется.

Список литературы

1. *Литвинова Ю.М., Бобркова Н.В.* Соблюдение сроков проведения выездной налоговой проверки как процедурная гарантия защиты прав налогоплательщиков. *Налоговед.* 2021;9:52–62.
2. *Бледных В.А., Чульдум А.А.* Нарушение налоговыми органами сроков проведения ВНП. *Трибуна ученого.* 2021;12:108–111.
3. *Эриашвили Н.Д., Григорьев А. И.* Приостановление операций по счетам в банке по инициативе налоговых органов: нюансы правоприменения. *Мировая экономика: проблемы безопасности.* 2019;4:69–72.
4. *Диденко О.В., Антонова О.В.* О правомерности применения обеспечительных мер, направленных на обеспечение исполнения решения налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки. *Актуальные проблемы права.* 2022;9:59–66.
5. *Яшкина М.Н.* Методика расчета налоговой нагрузки. В кн.: Интеллектуальный капитал и инновационное развитие общества, науки и образования: сборник статей Всероссийской научно-практической конференции, Пенза, 23 ноября 2019 г. Пенза: Наука и Просвещение; 2019. С. 121–123.
6. *Цыденова Э.Ч., Аюшиева А.К.* О переносе вычета НДС на другой период. *Аудиторские ведомости.* 2016;6:89–96.
7. *Чайковская Л.А., Михеев М.В.* Новые методы налогового контроля и их роль в пополнении региональных бюджетов. *Федерализм.* 2018;4(92):101–114.

References

1. *Litrinora Yu.M., Bobrakova N.V.* Compliance with field tax audit timeframes as a procedural protection guarantee of taxpayers' rights. *Nalugoved.* 2021;9:52–62. (In Russian).
2. *Blednykh V.A., Chulduum A.A.* Violation of deadlines for conducting the GNP by tax authorities. *Scientist's tribune.* 2021;12:108–111. (In Russian).
3. *Eriashvili N.D., Grigoriev A.I.* Suspension of bank accounts at the initiative of the tax authorities: enforcement nuances. *World economy: security problems.* 2019;4:69–72. (In Russian).
4. *Didenko O.V., Antonova O.V.* On the legality of the application of interim measures aimed at ensuring the execution of the tax authorities' decision issued by the tax audit. *Current legal issues.* 2022;9:59–66. (In Russian).

⁴¹ Приказ Федеральной налоговой службы России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 05.08.2025).

-
5. *Yashkina M.N.* Methodology of calculation of tax burden. In: Intellectual capital and innovative development of society, science, and education: Proceedings of the All-Russian Scientific and Practical Conference, Penza, November 23, 2019. Penza: Nauka i Prosveschenie; 2019. Pp. 121–123. (In Russian).
 6. *Tydenova E.Ch., Ayushiyeva L.K.* VAT credit carried forward. Audit Journal. 2016;6:89–96. (In Russian).
 7. *Tchaikovskaya L.A., Mikheev M.V.* New methods of tax control and their role as a source of replenishment of regional budgets. Federalism. 2018;4(92):101–114. (In Russian).