

Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков: анализ
практики и направления совершенствования

Финансовый Университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва	Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow
Игумнова Елизавета Андреевна	Elizaveta A. Igumnova
Студентка	Student
Email: liza.igumnova00@gmail.com	Email: liza.igumnova00@gmail.com
Научный руководитель: д.э.н., профессор кафедры налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Гончаренко Любовь Ивановна	Academic Supervisor: Doctor of Economics, Professor of the Department of Taxes and Tax Administration, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Goncharenko Lyubov Ivanovna
Аннотация: Важность качественного налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков исходит из существенной доли налоговых поступлений в бюджет от данной категории экономических субъектов и масштабов их влияния на экономику страны. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков имеет особое значение и свои особенности, поэтому представляет важную задачу для налоговых органов. Целью данной работы является анализ налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков и выявление направлений его совершенствования.	Abstract: The importance of high-quality tax administration of the largest taxpayers comes from a significant share of tax revenues to the budget from this category of economic entities and the extent of their impact on the country's economy. The tax administration of the largest taxpayers is of particular importance and has its own characteristics, therefore it represents an important task for the tax authorities. The purpose of this work is to analyze the tax administration of the largest taxpayers and identify areas for its improvement.
Ключевые слова: налоговое администрирование; крупнейшие налогоплательщики; налоговый мониторинг; налоговый контроль; налоговые споры; нефтегазовый сектор.	Key words: tax administration; major taxpayers; tax monitoring; tax control; tax disputes; oil and gas sector.

Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков имеет свои особенности по сравнению с администрированием всех экономических субъектов. В России их администрирование как отдельной категории началось с конца XX в. Возникла необходимость создания отдельных инспекций, занимающихся исключительно крупнейшими организациями. Так, были созданы Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам. Заметим, что отдельных положений в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) для данной категории налогоплательщиков не указано, то есть их администрирование осуществляется на общих положениях. В 2007 году были законодательно закреплены критерии отнесения к крупнейшим налогоплательщикам.¹

Основным критерием отнесения организаций к крупнейшим налогоплательщикам является суммарный доход за год, превышающий 35 миллиардов рублей. При соблюдении данного критерия налогоплательщик администрируется в Межрегиональных инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам.

¹ Приказ ФНС России от 16.05.2007 N ММ-3-06/308@ (ред. от 11.06.2021) "О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 N САЭ-3-30/290@"

Если годовой доход организации варьируется в пределах от 10 до 35 миллиардов рублей, то налогоплательщик подлежит администрированию в Межрайонных инспекциях по крупнейшим налогоплательщикам, которые подчиняются вышестоящим налоговым органам – Межрегиональным инспекциям.

Межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам разделены по отраслевому признаку. Ранее при администрировании в Межрегиональной инспекции налогоплательщик не снимался с учета в налоговом органе по месту нахождения. С 2017 началась реформа по изменению данной системы, так как для многофилиальных компаний учет в нескольких инспекциях создавал определенные трудности. На данный момент администрирование крупнейших налогоплательщиков осуществляется без привязки к месту их регистрации.

В целях создания эффективного налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков для контроля и координации работы двухуровневой системы их администрирования был создано Управление по крупнейшим налогоплательщикам в Центральном аппарате ФНС России, функционирующее с 2019 года.²

Созданный при ФНС России Экспертный совет по регулированию за деятельностью крупнейших налогоплательщиков занимается разработкой единых подходов правоприменительной практики администрирования данной категории налогоплательщиков.³

Выделяют следующие вопросы, рассматриваемые в рамках полномочий Экспертного совета:

- различия правоприменительных подходов администрирования в разных регионах России, в которых представлена одна группа компаний крупнейшего налогоплательщика;
- проблемы методологии налогообложения конкретной отрасли, требующие установления единого стандарта;
- вопросы учета многофилиальных компаний, осложняющие налоговое администрирование ввиду отсутствия унификации отраслевых подходов.

Особенность налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков заключается в том, что зачастую методы и инструменты, внедряемые для их контроля, показывают будущую направленность в администрировании всех налогоплательщиков.

Данная особенность обуславливается развитостью и технической обеспеченностью крупнейших налогоплательщиков, что позволяет тестировать новшества администрирования на этой категории. Помимо автоматизированных и качественно налаженных бизнес-процессов у таких налогоплательщиков наблюдается высокий уровень налоговой добросовестности.

Главной особенностью администрирования крупнейших налогоплательщиков является наличие особой формы контроля для них – налогового мониторинга.

Налоговый мониторинг представляет собой особую форму налогового контроля посредством информационного взаимодействия и предоставления налогоплательщиком налоговому органу доступа к базе данных бухгалтерского и налогового учета в режиме реального времени.

Особенность налогового мониторинга заключается в том, что организации предоставляют налоговому органу напрямую доступ к документации, связанной с исчислением налоговой базы, налоговым регистрам и иной информации, необходимой для проверки налогового учета. При этом налоговый орган не может привлечь к ответственности по общему правилу компанию, которая находится на налоговом мониторинге.

² О реформе системы администрирования крупнейших налогоплательщиков // Налоговая политика и практика №11 (203). – 2019. – С. 14-17.

³ Приказ ФНС России от 26.06.2019 № ММВ-7-22/326@ «О создании Экспертного совета при ФНС России по формированию практики применения законодательства о налогах и сборах крупнейшими налогоплательщиками с учетом отраслевых особенностей их деятельности»

Внедрение налогового мониторинга повлекло за собой появление такого понятия как мотивированное мнение налогового органа, которое представляет собой позицию контролирующего органа в отношении определенной спорной ситуации или сделки. Мотивированное мнение может быть двух видов.

По запросу налогоплательщика. Организация при планировании нового проекта, структурных изменений, введения новых бизнес-процессов, проведения крупной сделки и других действий, влекущих за собой последствия в налогообложении, но при отсутствии четкого разъяснения в действующем налоговом законодательстве, запрашивает мнение по этой ситуации у налогового органа в целях избежаний нарушений.

По инициативе самого налогового органа. Данный вид мотивированного мнения направляется налогоплательщику в случае выявления при проведении налогового мониторинга ошибок и нарушений по определению налоговой базы и (или) исчислению налогов.

Данный инструмент меняет представление о понятии налогового контроля и администрирования, так как представляет собой не проверку совершенных действий налогоплательщика и выявление нарушений постфактум, а предотвращение нарушения налогового законодательства до проведения конкретной сделки.

Так, можно выделить следующие принципы налогового мониторинга:

- заявительный порядок перехода на налоговый мониторинг, то есть инициатором перехода является сам налогоплательщик, подавая соответствующее заявление;
- замена традиционных форм налогового контроля проверкой в режиме реального времени;
- требования к системе внутреннего контроля организации;
- предоставление мотивированного мнения взамен актов налоговых проверок.

По данным ФНС России доля поступлений от крупнейших налогоплательщиков в федеральный бюджет составляет больше половины, а именно 60%–67%, в количественном выражении порядка 12 180 млрд. рублей. В 2023 году наблюдается резкое сокращение количества выездных налоговых проверок, а также поступлений в результате контрольно-аналитической работы по сравнению с 2022 годом.

При администрировании крупнейших налогоплательщиков можно заметить такую особенность, как превышение добровольного уточнения по сравнению с доначислениями в результате контрольной работы.

Таблица 1 – Показатели деятельности налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков

Год	2020	2021	2022	2023
Кол-во, ед.	3272	3245	3170	3164
Доля поступлений, %	62	67	66	60
Количество ВВП	163	102	138	90
Поступление КА, млрд. руб.	97	77	126	74,2
В том числе аналитической, млрд. руб.	44	37	46	47,9

В динамике показатели выглядят следующим образом:

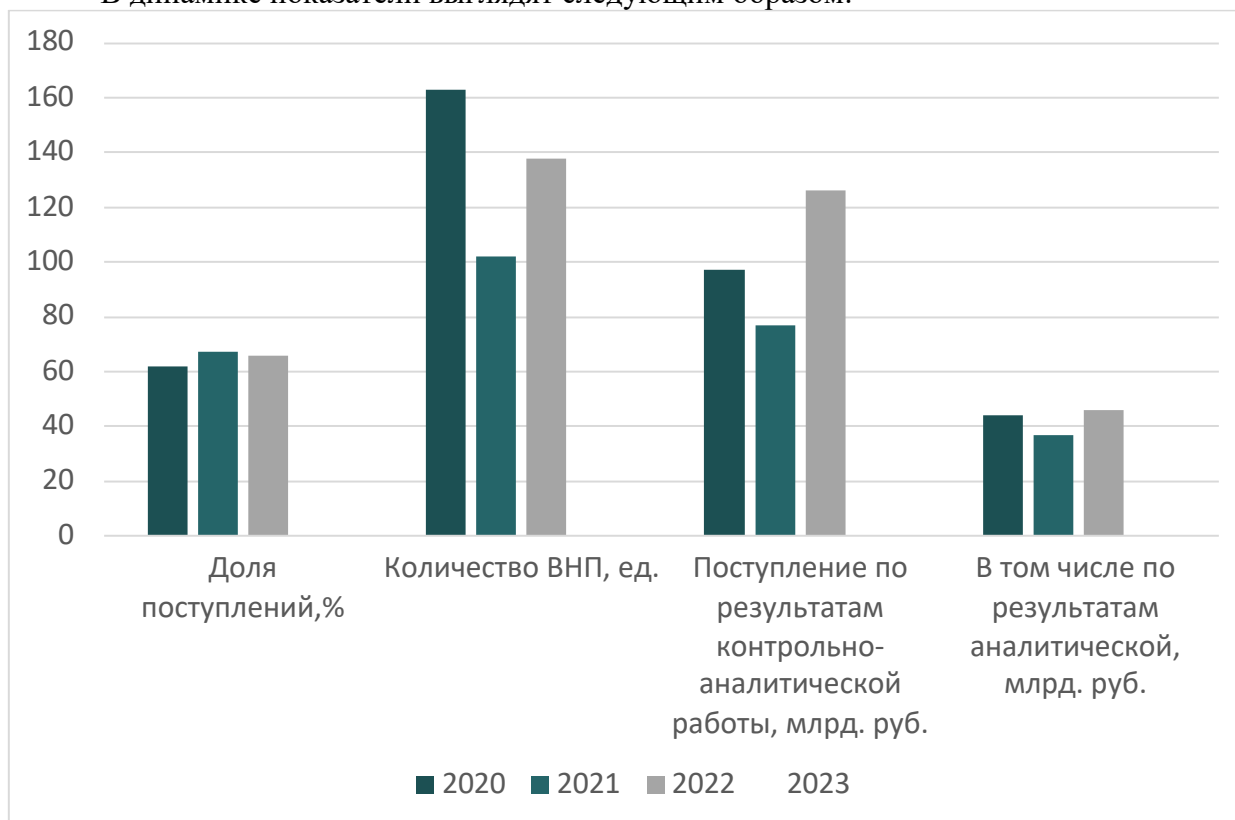


Рисунок 1. Динамика показателей налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков⁴

Для анализа администрирования крупнейших налогоплательщиков в системе СПАРК была произведена выборка организаций по следующему критерию: выручка за 2022 год составляет более 100 миллиардов рублей. Произведена выборка 184 компаний.

На основе выборки отрасли лидерами по количеству задействованных в них налогоплательщиков выступают: добыча нефти, производство нефтепродуктов, производство и торговля электроэнергией, а также торговля автотранспортными средствами. В таблице приведен анализ показателей отчетности, в частности среднеотраслевой налоговой нагрузки, крупнейших налогоплательщиков по отраслям.

Таблица 2 – Налоговая нагрузка крупнейших организаций⁵

Вид деятельности	Количество в отрасли	Среднеотраслевая налоговая нагрузка, %	Норма прибыли, %	Рентабельность продаж, %
Добыча нефти/ производство нефтепродуктов	23	3,1%	9,7%	12,2%
Добыча угля	5	5,7%	32,3%	41,9%
Производство и торговля электроэнергией	16	2,5%	7,1%	12,9%

⁴ Составлена автором по данным ФНС России [Электронный ресурс]: <https://www.nalog.gov.ru> (Дата обращения 31.03.2024)

⁵ Составлено автором по данным СПАРК [Электронный ресурс]: <https://spark-interfax.ru> (Дата обращения: 10.10.2023)

Торговля автотранспортными средствами	6	2,2%	10,1%	11,0%
Торговля алкогольными и безалкогольными напитками	3	2,1%	9,6%	12,9%
Деятельность по управлению холдинг-компаниями	8	0,2%	24,5%	30,0%

По данным таблицы наглядно видно, что норма прибыли у крупнейших налогоплательщиков существенно выше, чем налоговая нагрузка по налогу на прибыль организаций.

Также стоит отметить, что отрасли, в которых больше всего задействованы крупнейшие налогоплательщики, совпадают с отраслевой классификацией Межрегиональных инспекций ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам.

Существенной, на наш взгляд, особенностью крупнейших налогоплательщиков является их структура, а именно один экономический субъект представлен группой компаний, за счет чего они могут диверсифицировать риски налогообложения. В то время как в ситуации экономического кризиса многие отрасли понесли убытки, что отражается в снижении доходов и нормы прибыли, управляющие холдингами компании показывают высокую норму прибыли и рентабельности при минимальном уровне налоговой нагрузки.

Со стороны государства большое внимание уделяется субъектам нефтегазовой отрасли, так как доходы организаций-представителей этой отрасли огромны. Нефтегазовая отрасль обладает огромным налоговым потенциалом, соответственно, необходимо эффективное администрирование крупнейших налогоплательщиков этой отрасли. При налоговом контроле представителей отрасли тщательно проверяются на реальность все сделки и операции с контрагентами с целью выявления фиктивного документооборота включения в цепочку контрагентов технических компаний, созданного для получения необоснованной налоговой выгоды. Например, фиктивность сделки может быть установлена в результате выявления факта того, что у подрядчиков отсутствуют необходимые разрешения на капитальное строительство скважин. Важно, качественно анализировать первичные документы, так как деятельность в нефтегазовой отрасли требует определенных разрешений.

Качественное налоговое администрирование, стимулирующее к устойчивому развитию крупнейших налогоплательщиков в стратегических отраслях, особо важно в условиях политической и экономической нестабильности. Законодательное регулирование нефтегазовой отрасли затрудняется в силу отраслевых особенностей и сложностей организационных структур организаций представителей, поэтому целесообразно осуществлять контроль с помощью налогового мониторинга и предпроверочного анализа.

Другие экономисты отмечают, что ограничения применяемого в налоговом контроле риск-ориентированного подхода состоит в том, что он позволяет значительно снижать издержки и трудозатраты налоговых органов только в отношении тех налогоплательщиков, которые имеют низкую предрасположенность к схемам налоговой оптимизации.

Важно заметить, что эффективность и результативность мероприятий налогового контроля в отношении крупнейших налогоплательщиков значительно ниже, чем в отношении обычного налогоплательщика. Это объясняется спецификой деятельности таких организаций, масштабами деятельности, многоуровневой системой контрагентов, существенными финансовыми потоками, сильными кадровыми ресурсами. Кроме того, для принятия решений в целях налогового учета и проведения значимой для компании сделки

привлекаются налоговые консультанты. В результате перечисленных особенностей возникает ситуация, когда необходимо проанализировать большой объем данных без гарантии того, что вложенные ресурсы покроют доначисления выездной налоговой проверки.

Сфера налогообложения нефтегазового сектора на настоящий момент имеет следующие проблемные места:

- методика налогообложения не способствует привлечению финансовых вложений в модернизацию производственных сил и разработку новых месторождений;
- наличие прогрессивных ставок на газ и газовый конденсат, а также на вывозные пошлины, размер которых устанавливается по уровню международной стоимости;
- высокая налоговая нагрузка на отрасль. Но здесь надо сказать, что государству не выгодно вводить льготы и снижать ставки ввиду значительных поступлений, а сами налогоплательщики отрасли имеют сверхдоходы;
- постоянное изменение ставок НДС;
- отсутствие мероприятий, поддерживающих небольшие газовые месторождения, а также освоение шельфовых зон;
- разработка и использование технологий, направленных на сбережение ресурсов, не является выгодной в рамках действующего налогообложения.

Сложность мероприятий налогового контроля газодобывающих компаний заключается в проверке определения налоговой базы. При осуществлении контроля и проведения выездной налоговой проверки сотрудникам налоговых органов противостоят квалифицированные специалисты, а также финансовые, материально-технические и информационные силы компании – крупнейшего налогоплательщика.

В целях предотвращения правонарушений налогового законодательства в нефтегазовой отрасли предлагается принять следующие действия:

- внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации в отношении понятия справочных цен по утверждению их формирования;
- путем изменений законодательства ужесточить административную и даже уголовную ответственность за совершение налогового преступления;
- закрепить в налоговом законодательстве РФ предоставление налоговых вычетов по НДС и акцизам по мере и своевременности уплаты в бюджет от предыдущих лиц;
- разработать методику по увеличению налоговой нагрузки в зависимости от роста посредников в цепочки контрагентов по сделке;
- начать практику нотариального удостоверения крупных сделок и всех документов, оформляемых в рамках нее;
- построить уголовное законодательство в сфере налоговых преступлений таким образом, чтобы его сопровождал принцип экономической целесообразности и выгоды уплаты налогов.

Важно отметить ситуацию санкционных ограничений, которые наложили на нашу страну, что отразилось на экономических субъектах. Санкции затронули нефтяную отрасль, представителями которой являются крупнейшие налогоплательщики. Существенное расхождение между публикуемой котировкой нефти, от которой рассчитываются ресурсные налоги и фактической ценой реализации нефти (формируемой с существенным дисконтом), в результате чего в несколько раз сократился финансовый результат, сократился свободный денежный поток и резко снизился уровень платежеспособности. Возникли трудности с получением выручки за отгруженную нефть от иностранных покупателей (блокировка денежных средств иностранных покупателей в иностранных банках, длительные проверки платежей со стороны регулятора, суммовые лимиты перечисления денежных средств российскими компаниями). Снизился общий объем выручки за реализованную нефть в рублевом эквиваленте, в связи с отгрузкой нефти иностранным покупателям в периоде высокого курса доллара к рублю и фактическим получением выручки за данную нефть в

периоде существенного укрепления курса рубля. Эти обстоятельства повлекли за собой образование налоговой задолженности у компаний.

В связи с указанной проблемой возникла необходимость создания центра компетенции по урегулированию задолженности и рассмотрению кризисных ситуаций, с которыми сталкиваются налогоплательщики. Таким центром стала Площадка реструктуризации долга, которая занимается рассмотрением сложных кейсов финансовой нестабильности и (или) банкротства организаций. Основными инструментами, применяемыми в целях урегулирования налоговой задолженности, являются:

- рассрочка (отсрочка) налоговых платежей в соответствии со статьей 64 НК РФ;
- применение мер взыскания в предельные сроки;
- заключение мирового соглашения.

Крупнейших налогоплательщиков признано считать более добросовестными, чем мелкий и средний бизнес. Крупные компании не используют агрессивных способов уклонения от налогообложения. Но тем не менее ввиду их масштабов деятельности они имеют разветвленную базу контрагентов, которые могут оказаться недобросовестными, привлекать технические организации, например, в качестве субподрядчиков. Автоматизированные системы контроля ФНС России в таком случае выявят несоответствия в данных во всей цепочке контрагентов, тогда налоговые органы запрашивают поясняющие документы. Также налоговые органы направляют огромное количество требований крупнейшим налогоплательщикам по встречным проверкам. У крупнейшего налогоплательщика могут быть тысячи контрагентов, соответственно, и требований может быть огромное количество. Кроме того, одно требование предполагает предоставление большого перечня документов. При этом если налогоплательщик представлен группой компаний, то для ответа по запросу сотрудникам компании необходимо пройти несколько этапов согласования предоставления документов в связи со сложноорганизованной структурой.

Тем самым огромное количество запросов от налоговых органов в рамках встречных проверок ввиду масштабов деятельности и большего перечня контрагентов создают дополнительную нагрузку на организацию, что является существенной проблемой.

Эту проблему призван решать налоговый мониторинг, когда налоговый орган имеет доступ к документам и данным организации напрямую. Но тем не менее проблема до сих пор остается актуальной, так как не все налогоплательщик изъявляют желание переходить на расширенное взаимодействие и предоставление прямого доступа к информационным системам компании. А витрина данных, наиболее используемая участниками налогового мониторинга, представляет собой собранные данные налогоплательщиком после отражения всех операций, соответственно, не все первичные документы, требуемые в рамках запросов по встречным проверкам, располагаются в витрине.

При этом наблюдается недостаточное количество крупнейших налогоплательщиков, перешедших на налоговый мониторинг. Это говорит о неготовности налогоплательщика к открытости своих учетных систем перед налоговым органом вследствие недоверия к налоговой службе, что свидетельствует о низкой налоговой культуре и вероятности использования схем налоговой оптимизации. Также данное обстоятельство может объясняться нежеланием осуществления финансовых вложений для настройки информационных систем и интеграции их с системой налогового органа.

Существенной проблемой, с которой столкнулись налогоплательщики в 2024 году, стало внедрение единого налогового счета (ЕНС). Крупнейшим налогоплательщикам особенно много сложностей создает данная система, так как количество налогов, уплачиваемых этой категорией огромно. При сверке с бюджетом в связи с тем, что все платежи отражаются на одном счете, провести анализ корректности начисления, зачисления распределения по конкретному налогу практически невозможно. Акт сверки расчетов с бюджетом представляет собой огромный документ без обозначения конкретных налогов.

На настоящий момент система не налажена и имеет множество спорных моментов, доставляющих неудобства налогоплательщикам. Например, налоговый орган может отказать в возмещении НДС, если сальдо единого налогового счета отрицательное, хотя конкретно по данному налогу ранее в бюджет были уплачены все необходимые суммы.

Тем самым направлением совершенствования налогового администрирования выступает доработка и устранение недочетов единого налогового счета. В первую очередь, это необходимо сделать в отношении крупнейших налогоплательщиков. Предлагается провести настройку ЕНС для крупнейших налогоплательщиков с разбивкой по налогам, то есть оставить агрегированный счет для каждого субъекта, но внутри кабинета ЕНС предусмотреть разделение начислений, уплаты и списания сумм отдельно по каждому налогу. Это обеспечит корректность всех платежей и скорость сверки налоговых расчетов налогоплательщика с налоговым органом.

Еще одним направлением развития налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков в силу их склонности к добровольному уточнению налоговых обязательств, высокой степени добросовестности при уплате налогов и финансовой надежности может выступать заключение мировых соглашений в рамках налоговых споров. На данный момент особо распространено заключение мирового соглашения между налогоплательщиком и налоговым органом в рамках дела о несостоятельности (банкротстве) организации. Но крупнейшие налогоплательщики менее подвержены риску банкротства, а вот ситуации огромных сумм доначислений в результате выявления ошибок при исчислении налоговой базы могут возникать часто. В рамках мирового соглашения можно утверждать график платежей суммы задолженности или суммы доначислений, что обеспечивает равномерное поступление доходов бюджета и позволяет налогоплательщику планировать свой бюджет без существенного кассового разрыва. ФНС России выпустила письмо об основных принципах урегулирования споров и заключения мировых соглашений.⁶ Однако на практике данный механизм регулирования активно не применяется именно в отношении налоговых споров. Но тенденция к медиации в урегулировании споров наблюдается.

Таким образом, налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков представляет собой сложный процесс, требующие особого подхода к данной категории налогоплательщиков и высокой квалификации налоговых органов при их проверке. Основными направлениями совершенствования администрирования выступают развитие налогового мониторинга и создание доверительных отношений между налогоплательщиком и налоговым органом, способствующих применению механизма медиации в разрешении налоговых споров и добровольному уточнению в случае выявления налоговых правонарушений.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- 1) Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.03.2024)
- 2) Приказ ФНС России от 16.05.2007 N ММ-3-06/308@ (ред. от 11.06.2021) "О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 N САЭ-3-30/290@"
- 3) Приказ ФНС России от 26.06.2019 № ММВ-7-22/326@ «О создании Экспертного совета при ФНС России по формированию практики применения законодательства о налогах и сборах крупнейшими налогоплательщиками с учетом отраслевых особенностей их деятельности»

⁶ Письмо Федеральной налоговой службы от 17 августа 2023 г. № БВ-4-7/10590 "Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)"

4) Письмо Федеральной налоговой службы от 17 августа 2023 г. № БВ-4-7/10590 “Об основных принципах урегулирования споров (мировых соглашений)”

5) Ильин А.Ю., Завьялов М.М. Налогообложение крупнейших налогоплательщиков нефтегазовой отрасли: проблемные аспекты и современные тенденции развития // Правовой альманах №8 (21). – 2022. С. 9 – 22.

6) Неуступова А.С., Андреева Д.А. Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков // Актуальные проблемы экономики и управления. 2022. № 1 (11). С. 368-372.

7) Новоселов, К. В. Цифровизация налогового мониторинга как приоритетное направление развития налогового администрирования / К. В. Новоселов // Налоговая культура и цифровизация налогового администрирования: Материалы XVI Всероссийской научно-практической конференции, Нижний Новгород, 18 мая 2022 года. – Нижний Новгород: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение дополнительного профессионального образования «Приволжский институт повышения квалификации Федеральной налоговой службы», 2022. – С. 155-161.

8) О реформе системы администрирования крупнейших налогоплательщиков // Налоговая политика и практика №11 (203). – 2019. – С. 14-17.

9) Официальный сайт Федеральной налоговой службы [Электронный источник]: <https://www.nalog.gov.ru/>

10) СПАРК [Электронный ресурс]: <https://spark-interfax.ru>