

Перечень инструктивных писем и (или) рекомендаций ФНС России, направленных в адрес территориальных налоговых органов в период 2016 – 2018 годы.

В целях обеспечения единообразия процедур контроля за своевременным представлением налоговых деклараций (расчетов), а также процедур проведения камеральных налоговых проверок ФНС России для использования в работе территориальных налоговых органов направлены **рекомендации письмом от 16 июля 2013 г. № АС-4-2/12705** (в редакции от 22 марта 2019 года).

В соответствии с указанными рекомендациями камеральные налоговые проверки проводятся посредством автоматизированного камерального контроля, осуществляемого отделом камеральных проверок, в отношении всех представленных налоговых деклараций (расчетов) с использованием внутридокументных и междокументных контрольных соотношений.

В течение 2016-2018 годов ФНС России в нижестоящие налоговые органы направлены **следующие** инструктивные письма с контрольными соотношениями и рекомендациями:

• от **20 января 2016 г. № БС-4-11/591@**, **10 марта 2016 г. № БС-4-11/3852@**, **20 марта 2019 г. № БС-4-11/4943@** с **контрольными соотношениями показателей** формы расчета сумм НДС, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ).

В вышеприведенных письмах указан перечень контрольных соотношений, среди которых:

внутридокументные – в рамках одного расчета по форме 6-НДФЛ;

междокументные (налоговая отчетность – КРСБ НА) – соотношение данных расчета по форме 6-НДФЛ с данными карточки расчета с бюджетом (далее – КРСБ) налогового агента;

междокументные (налоговая отчетность – налоговая отчетность) – соотношение данных 6-НДФЛ с данными 2-НДФЛ и налоговой декларации по налогу на прибыль организаций;

междокументные (налоговая отчетность – ИР) – соотношение данных 6-НДФЛ с данными Журнал «Патент для иностранных граждан».

В случае невыполнения контрольных соотношений ФНС России указаны возможные нарушения законодательства Российской Федерации, формулировки нарушения, а также прописаны действия проверяющего.

Один из примеров внутридокументного контрольного соотношения расчета по форме 6-НДФЛ приведен в таблице ниже.

Исходные документы ¹	№ п/п	Контрольное соотношение <1>	Возможно нарушение законодательства РФ (ссылка)	В случае невыполнения контрольного соотношения:	
				Формулировка нарушения	Действия проверяющего
6НДФЛ	1.2	строка 020 «Сумма начисленного дохода»=, > строка 030 «Сумма налоговых вычетов»	ст. 126 ¹ , ст. 210, ст. 23, ст. 24 Налогового кодекса	если строка 020 < строка 030, то превышена сумма налоговых вычетов	В соответствии с пунктом 3 статьи 88 Налогового кодекса направить письменное уведомление налоговому агенту о выявленных ошибках, противоречиях, несоответствиях с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогового агента установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно статье 100 Налогового кодекса

• от 20 декабря 2018 г. № БС-4-11/24887@ с внутриведомственными и междокументными контрольными соотношениями показателей формы налоговой декларации по НДФЛ (форма 3-НДФЛ).

• от 27 августа 2019 г. № БС-4-11/16919@ (направлено в дополнение к письму ФНС России от 20 декабря 2018 г. № БС-4-11/24887@ и содержит дополнительные междокументные контрольные соотношения показателей формы налоговой декларации по НДФЛ (форма 3-НДФЛ):

Исходные документы	№ п/п	Контрольное соотношение <1>	В случае невыполнения контрольного соотношения		
			Возможно нарушение законодательства РФ	Формулировка нарушения	Действия проверяющего
ЗНДФЛ, ПОНВНО, ПП Собственность	2.36	Общая сумма цен сделок по отчуждению объектов недвижимого имущества (с учетом долей налогоплательщика в них), информация о которых имеется в поступивших в установленном порядке сведениях \leq общей сумме доходов, отраженных в строках 070 Приложения 1 для кода вида доходов (строка 020) = 01 «Доход от продажи недвижимого имущества и долей в нем, определенный исходя из цены объекта, указанной в договоре об отчуждении имущества», 02 «Доход от продажи недвижимого имущества и долей в нем, определенный исходя из кадастровой стоимости этого объекта, умноженной на понижающий коэффициент 0,7» при условии, что значение поля «Отчетный год» страницы 001 формы 3-НДФЛ = году отчуждения объектов недвижимого имущества	ст. 210 Налогового кодекса	Если общая сумма цен сделок по отчуждению объектов недвижимого имущества (с учетом долей налогоплательщика в них), информация о которых имеется в поступивших в установленном порядке сведениях $>$ общей суммы доходов, отраженных в строках 070 Приложения 1 для кода вида доходов (строка 020) = 01, 02 при условии, что значение поля «Отчетный год» страницы 001 формы 3-НДФЛ = году отчуждения объектов недвижимого имущества, то занижена общая сумма дохода, полученного от продажи объектов недвижимого имущества	В соответствии с пунктом 3 статьи 88 Налогового кодекса направить письменное уведомление НП о выявленных ошибках, противоречиях, несоответствиях с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НП установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно статье 100 Налогового кодекса
ЗНДФЛ, ПОНВНО, ПП Собственность	2.37	Общая сумма цен сделок по отчуждению транспортных средств (с учетом долей налогоплательщика в них), информация о которых имеется в поступивших в установленном порядке сведениях \leq общей сумме доходов, отраженных в строках 070 Приложения 1 для кода вида доходов (строка 020) = 03 «Доход от продажи иного имущества» при условии, что значение поля «Отчетный год» страницы 001 формы 3-НДФЛ = году отчуждения	ст. 210 Налогового кодекса	Если общая сумма цен сделок по отчуждению транспортных средств (с учетом долей налогоплательщика в них), информация о которых имеется в поступивших в установленном порядке сведениях $>$ общей суммы доходов, отраженных в строках 070 Приложения 1 для кода вида доходов (строка 020) = 03 при условии, что значение поля «Отчетный год» страницы 001 формы 3-НДФЛ = году	В соответствии с пунктом 3 статьи 88 Налогового кодекса направить письменное уведомление НП о выявленных ошибках, противоречиях, несоответствиях с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НП установлен факт

¹ Здесь и далее в таблицах контрольных соотношений аббревиатура исходных документов, используемая в налоговых органах, а также ряд показателей налоговых деклараций (расчетов) представлены с их расшифровкой.

Исходные документы	№ п/п	Контрольное соотношение <1>	В случае невыполнения контрольного соотношения		
			Возможно нарушение законодательства РФ	Формулировка нарушения	Действия проверяющего
		транспортных средств		отчуждения транспортных средств, то занижена общая сумма дохода, полученного от продажи транспортных средств	нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно статье 100 Налогового кодекса

Указанные дополнительные контрольные соотношения касаются вопросов полноты отражения налогоплательщиками полученных доходов в связи с реализацией объектов недвижимого имущества и транспортных средств и предполагают сопоставление данных об отчуждении имущества, поступающих из регистрирующих органов. Сведения об указанных контрольных соотношениях представлены в Приложении 4 к отчету.

В целях контроля исполнения физическими лицами обязанности, установленной пунктом 3 статьи 228 Налогового кодекса, ФНС России реализован технологический процесс «Контроль обязанности представления налоговой декларации по форме 3-НДФЛ», в территориальные налоговые органы направлены соответствующие рекомендации.

В рамках данного процесса системой анализируются сведения, полученные в ходе межведомственного информационного взаимодействия, на предмет наличия у физического лица обязанности по представлению налоговой декларации по форме 3-НДФЛ в соответствии с требованиями, установленными законодательством о налогах и сборах, с последующим направлением лицам, не исполнившим такую обязанность, уведомлений о необходимости представить налоговую декларацию с последующей возможностью дальнейшего мониторинга таких лиц.

В соответствии с письмом ФНС России от 18 марта 2019 г. № 11-1-03/0012@ УФНС России по субъектам Российской Федерации были сформированы соответствующие списки физических лиц и направлены уведомления о необходимости представления налоговой декларации в электронном виде пользователям сервиса «Личный кабинет налогоплательщика для физических лиц».

По данным ФНС России в целях оптимизации процесса проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций формы 3-НДФЛ, а также предотвращения правонарушений (мошеннических) действий в ФНС России ведется работа по реализации автоматизированных контрольных соотношений при проведении камеральных налоговых проверок.

В частности, при проведении камеральных налоговых проверок реализуется автоматическое сопоставление:

сведений о доходах физических лиц из справок 2-НДФЛ в целях подтверждения правомерности заявленных в декларациях сумм налога к возврату и недопущения предоставления вычетов при отсутствии уплаченных налогов;

сведений из налоговых деклараций 3-НДФЛ и подсистемой собственности для предотвращения предоставления вычетов при отсутствии фактически объекта в собственности;

сведений из 3-НДФЛ и журнала предоставленных вычетов в целях предотвращения повторности предоставления вычетов;

сведений из 3-НДФЛ и базы данных по учету налогоплательщиков в целях анализа фактов взаимозависимости и недопущения предоставления вычетов в таких ситуациях.

Следует отметить, что указанное письмо направлено почти через месяц после окончания срока проведения камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по форме 3-НДФЛ за 2018 год.

Вместе с тем, пунктом 2 Стандарта разработки форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий, утвержденного приказом ФНС России от 6 июля 2017 г. № ММВ-7-17/535@, предусмотрено, что для форм налоговых деклараций (расчетов) обязательным является наличие документа, содержащего контрольные соотношения, в том числе информацию, полученную из внешних источников.

• от 9 августа 2016 г. № ГД-4-11/14515@, 5 июня 2018 г. № БС-5-11/1435дсп@ с рекомендациями по порядку привлечения налоговых агентов к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 123, 126, 126¹ Налогового кодекса.

В связи с непредставлением (несвоевременным представлением, представлением недостоверных сведений) налогоплательщиками в налоговые органы налоговых деклараций (расчетов, справок) по НДФЛ в отношении налогоплательщиков (налоговых агентов) в 2016 году применены штрафные санкции на сумму 873 млн рублей, в 2017 году данный показатель составляет 1 066 млн рублей, в 2018 году – 966 млн рублей.

Кроме того, в соответствии со статьей 76 Налогового кодекса в 2016 году вынесено 154 153 решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщиков (налоговых агентов), в 2017 году – 150 111 решений, в 2018 году – 142 402 решения;

• от 27 мая 2016 г. № БС-5-11/805дсп@, 3 июля 2017 г. № БС-5-11/1637дсп@, 27 апреля 2018 г. № БС-5-11/891дсп@ с рекомендациями по проведению анализа показателей, содержащихся в сведениях о доходах физических лиц (форма 2-НДФЛ) и расчете 6-НДФЛ, представленных в налоговые органы налоговыми агентами (далее – Рекомендации по анализу показателей НДФЛ).

Рекомендации по анализу показателей НДФЛ (за 2015, 2016 и 2017 годы соответственно) устанавливают порядок проведения налоговыми органами аналитической работы в целях контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления в соответствующий бюджет НДФЛ налоговыми агентами, а также своевременностью представления в налоговый орган налоговыми агентами в соответствии со статьями 226, 226¹, 230 Налогового кодекса сведений о доходах физических лиц и сообщений о невозможности удержания НДФЛ.

В каждом налоговом органе посредством программного обеспечения формируются 20 приложений, осуществляется их анализ для проведения контрольных мероприятий по соблюдению законодательства о налогах и сборах. Например, приложение 1 содержит список налоговых агентов, обязанных представить Справки формы № 2–НДФЛ, приложение 7 – список налоговых агентов, предоставивших имущественные налоговые вычеты физическим лицам и имеющих расхождения показателей по данным и «Журнал регистрации предоставленных имущественных налоговых вычетов».

В соответствии с приложением 10 формируется Общая Сводная справка о доходах физических лиц за отчетный год по каждому налоговому агенту (из показателей справки

по форме № 2-НДФЛ), включая сведения о налоговой базе и сумме НДФЛ, исчисленной по различным налоговым ставкам.

В случае установления расхождений (противоречий) в представленных сведениях и налоговых декларациях ФНС России даны рекомендации для сотрудников налоговых органов (о направлении налоговым агентам уведомлений о даче пояснений, представлении уточненных справок по 2-НДФЛ либо направлении полученных аналитических данных в соответствующие подразделения налогового органа, для проведения предпроверочного анализа деятельности налогоплательщиков).

Рекомендации по анализу показателей за 2018 год в территориальные налоговые органы не направлены, т.к. ФНС России для автоматизации применения указанных рекомендаций с 1 января 2019 года внедрен технологический процесс «Анализ сведений о доходах физических лиц на основании сводных справок», позволяющий формировать в целях проведения соответствующего анализа сводную информацию (сводные справки) по налоговым агентам, приложения к Рекомендациям по проведению анализа сводных справок, протоколы форматно-логического контроля, уведомления о явке в налоговый орган для дачи пояснений по вопросам представления сведений о доходах, а также документы о налоговом нарушении по сводным справкам.

• **от 16 апреля 2018 г. № БС-5-11/786дсп@ с алгоритмами** для осуществления выборок из информационных систем налоговых органов, позволяющих выявлять признаки уклонения налогоплательщиков-физических лиц от декларирования (в т. ч. неполного отражения) полученных ими доходов, неправомерного предоставления налогоплательщикам налоговых вычетов по НДФЛ, а также иные алгоритмы, которые позволяют выявить признаки нарушений законодательства Российской Федерации в части НДФЛ, а также страховых взносов и государственной пошлины, администрируемой налоговыми органами.

В части контроля за НДФЛ предусмотрено 30 выборок, среди которых: «Физические лица, получившие доход от долевого участия в организации в виде дивидендов и не уплатившие налог на доходы физических лиц»; «Не представлены расчеты сумм НДФЛ по форме № 6-НДФЛ налоговыми агентами при представлении расчетов по страховым взносам» и т.д.

Указанные выборки применяются при проведении мероприятий внутреннего аудита территориальных налоговых органов, в том числе, комплексных аудиторских проверок.