**Результаты правоприменительной практики налоговых органов при осуществлении выездного контроля плательщиков налога на доходы физических лиц**

В Федеральной налоговой службе система планирования выездных налоговых проверок основана на "Концепции системы планирования выездных налоговых проверок", утвержденной Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@.

Основными принципами Концепции планирования являются:

1.Режим наибольшего благоприятствования для добросовестных налогоплательщиков.

2.Своевременность реагирования на признаки возможного совершения налоговых правонарушений.

3.Неотвратимость наказания налогоплательщиков в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

4. Обоснованность выбора объектов проверки.

С помощью критериев оценки рисков Концепция предлагает налогоплательщикам систематически самостоятельно проверять риски по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности и с их учетом своевременно уточнять свои налоговые обязательства.

Одним из критериев назначения выездных проверок является: «Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности», который анализируется налоговыми органами при проведении анализа деятельности налогоплательщика.

Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту Российской Федерации можно получить из следующих источников:

1) Официальные Интернет-сайты территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (Росстат).

*Информация об адресах Интернет-сайтов территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (Росстат) находится на официальном Интернет-сайте Федеральной службы государственной статистики (Росстат) www.gks.ru.;*

2) Сборники экономико-статистических материалов, публикуемые территориальными органами Федеральной службы государственной статистики (Росстат) (статистический сборник, бюллетень и др.);

3) По запросу в территориальный орган Федеральной службы государственной статистики (Росстат) или налоговый орган в соответствующем субъекте Российской Федерации (инспекция, управление ФНС России по субъекту Российской Федерации);

Перед назначением проверки в адрес налогоплательщика направляется уведомление для приглашения на комиссию по легализации налоговой базы по НДФЛ в целях добровольного уточнения налоговых обязательств.

Добровольное уточнение налоговых обязательств позволяет налогоплательщику избежать штрафных санкций, уголовной ответственности, получить возможность изменения срока уплаты налогов и сборов, а также пени в соответствии со ст. 61 НК РФ.

 Выездная налоговая проверка назначается в отношении налогоплательщиков, не уточнивших свои налоговые обязательства.

Необходимо отметь, что данный вопрос исследуются практически во всех проводимых выездных налоговых проверках. Так, всего за 9 месяцев 2018 года налоговыми органами УР проведено 125 выездных налоговых проверок, из них в 124 проверках (99% от общего числа проверок) исследовался вопрос правильности и полноты исчисления и перечисления в бюджет сумм НДФЛ. Всего по результатам проверок доначислено НДФЛ 43 млн. руб. или 3% от общей суммы доначисленных платежей по выездным проверкам.

Принимая во внимание, что в настоящее время мы стараемся без использования таких инструментов контроля, как выездные проверки, привлечь налогоплательщиков к добровольному уточнению налоговых обязательств, количество выездных проверок всего, и в том числе по НДФЛ, имеет постоянную тенденцию к уменьшению. Так, если в 2016 году проведено 318 проверок по НДФЛ, то в 2017 почти в 2 раза меньше -177 проверок (снижение в 1,8 раза), а за 9 месяцев 2018 года – 124 проверки (снижение на 10% по сравнению с 9 мес. 2017 года -139 проверок).

При этом охват выездными проверками организаций, являющихся налоговыми агентами и Индивидуальных предпринимателей налоговыми органами республики составил в 2017 году– 0,25%, за 9 мес. 2018 года- 0,17%). Т.е. выездным контролем охватывается только 2 налогоплательщика из 1000.

Если рассмотреть проверки по категории проверяемых лиц, то наибольшее количество выездных проверок (90%) проводится в отношении налогоплательщиков, являющихся налоговыми агентами по НДФЛ. Так, за 9 месяцев 2018 года -112 проверок из 124 проведено в отношении данной категории плательщиков, из них в 49 проверках или в 44% случаях были установлены нарушения налогового законодательства. Всего по результатам данных проверок доначислено 22,7 млн. руб. или 1,5% от общей суммы доначислений по ВНП.

Основным нарушением, которое устанавливается у данной категории налогоплательщиков является нарушение ст. 226 НК РФ, в части неисполнения налоговыми агентами обязанности по своевременному перечислению налога на доходы физических лиц, удержанного при выплате доходов физическим лицам.

Кроме того, в ходе проверок налоговых агентов по НДФЛ устанавливаются случаи не исчисления работодателями налога с отдельных выплат (например, выплаты физическим лицам, не являющимся ИП, по договорам подряда) и, соответственно, неперечисления в бюджет данных сумм, а также выявляются факты выплаты «теневой» заработной платы, когда организациями не отражаются в регистрах налогового учета по НДФЛ выплаты физическим лицам - работникам организации, и соответственно, не исчисляется и не перечисляется в бюджет НДФЛ с данных выплат*.*

Наибольшая сумма неисчисленного НДФЛ в размере 12,9 млн. руб. установлена при проверке организации*,* которой создана схема уклонения от уплаты налогов, в том числе неисполнение обязанностей налогового агента по удержанию и перечислению в бюджет налога на доходы физических лиц.

Проведенными мероприятиями налогового контроля, в том числе с использованием документов, изъятых сотрудниками МВД по УР, установлено, что более 1000 человек, в нарушение трудового законодательства, работали в организации без официального трудоустройства и в нарушение норм Налогового Кодекса организация не удерживала и не перечисляла в бюджет НДФЛ при выплате доходов данным работникам.

В ходе выездных проверок налоговыми органами выявляются аутсорсинговые схемы расчетов с использованием договоров найма персонала, направленной на уклонение от уплаты НДФЛ. По данному вопросу сложилась положительная арбитражная практика в субъекте.

Так, в ходе выездной налоговой проверки организации установлено, что в целях уклонения от налоговых обязательств по исчислению, удержанию и перечислению НДФЛ работников, организация осуществила формальный перевод работников в 2 вновь созданные аффилированные организации, применяющие упрощенную систему налогообложения. В дальнейшем, организация оформляла найм данного персонала.

 Семнадцатым арбитражным апелляционным судом подтвержден и кассационной инстанцией поддержан вывод налогового органа об использовании организацией аутсорсинговой схемы, направленной на уклонение от уплаты НДФЛ

Другая категория лиц – индивидуальные предприниматели. За 9 мес. 2018 года проведено 7 выездных налоговых проверок индивидуальных предпринимателей, из них в 5-ти случаях (71% от проверенных) установлены нарушения налогового законодательства. Общая сумма доначислений по данным проверкам составила 4,1 млн. руб. Выездные налоговые проверки данной категории налогоплательщиков малогов бизнеса мы планомерно сокращаем (за 9 месяцев 2018 года проведено в 5 раз меньше проверок, чем в 2017 году, в 2017 году – 35 проверок), стараясь урегулировать все вопросы, возникающие у налоговых органов по правильности исчисления налогов, в рамках камеральных проверок и комиссий по легализации налогообложения.

 Характерными нарушениями налогового законодательства по НДФЛ, выявленными по результатам выездных налоговых проверок индивидуальных предпринимателей в 2017-2018 годах являются:

- неуплата (неполная уплата) НДФЛ в результате завышения суммы фактически произведенных расходов, учитываемых в составе профессионального налогового вычета. Данное нарушение установлено у 8 предпринимателей при проведении проверок (30% проверок ИП за 2017-2018);

- неправомерное применение специальных режимов налогообложения (УСНО, ЕНВД). Данное нарушение установлено у 11 предпринимателей при проведении проверок (40% проверок ИП за 2017-2018);

- неперечисление (несвоевременное перечисление) НДФЛ налоговым агентом в бюджет. Данное нарушение установлено у 5 предпринимателей при проведении проверок (19% проверок ИП за 2017-2018).

 Кроме того, в ходе проведения выездных проверок устанавливается непредставление налогоплательщиком налоговых деклараций по НДФЛ и неуплата налогов с полученных доходов, а также не ведение раздельного учета при применении общего режима налогообложения и ЕНВД.

В исключительных случаях, когда налоговыми органами применены все возможные меры по привлечению физических лиц к добровольному уточнению налоговых обязательств, но физические лица отказываются от уточнения своих обязательств, проводятся выездные налоговые проверки физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. За 9 мес. 2018 года проведено 5 проверок физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями (4% общего количества проверок), из них в 3 случаях или в 60% установлены нарушения налогового законодательства. Общая сумма доначислений по данным проверкам составила 16,5 млн. руб.

Основным нарушением, с которым связано проведение проверок в отношении физических лиц является осуществление ими незаконной предпринимательской деятельности (без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя) и не представление налоговой отчетности.

Так, в ходе проведения выездных налоговых проверок физических лиц в 2018 году установлены факты осуществления на систематической основе продажи земельных участков и сдачи в аренду собственного имущества*,* в связи с чем налогоплательщикам вменено осуществление предпринимательской деятельности без регистрации, что повлекло начисление налогов, пени и штрафных санкций.