Текст доклада заместителя руководителя Управления ФНС России по Удмуртской Республике Хабибуллина М.М на публичных слушаниях от 30.05.2018 на тему «Выездной контроль налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения за 2017 год»

С целью совершенствования механизма осуществления выездных налоговых проверок, которые являются основной и наиболее эффективной формой налогового контроля приказом от 30 мая 2007 г. N ММ-3-06/333@ утверждена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок, предусматривающая единый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок.

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.

Если ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов, то с утверждением Концепции планирование выездных налоговых проверок стало открытым процессом, построенным на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по утвержденным критериям риска совершения налогового правонарушения, которые являются общедоступными.

В части налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения оцениваются следующие критерии:

* Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ.
* Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы;
* Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности; непредставление налоговому органу запрашиваемых документов.
* Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

Результатом реализации данной Концепции в налоговых органах стало сокращение как в целом выездных проверок, так и в том числе и выездных проверок, применяющих спецрежимы.

Так, в целом количество выездных налоговых проверок в 2017 году сократилось в 1,8 раза (с 327 проверок в 2016 году до 186 проверок в 2017 году).

Если говорить о налогоплательщиках, применяющих специальные режимы налогообложения, то налоговые органы выходят проверки только в случаях установления высокого риска совершения налогового правонарушения.

Так, в отношении налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения в 2017 году проведено 27 выездных налоговых проверок или 14% от общего количества ВНП в 2017 году. При этом по сравнению с 2016 годом количество проверок данной категории налогоплательщиков снизилось также в 3 раза (в 2016 году - 89 проверок (уд.вес. в общем количестве проверок 2016 года – 27%)).

При этом охват выездными проверками организаций и ИП, применяющих специальные режимы налогообложения, налоговыми органами республики составил в 2016 году– 0,16%, за 2017 год-0,05%). Т.е. выездным контролем в 2016 году охватывались только 16 налогоплательщиков из 10 000, а в 2017 году – 5 налогоплательщиков из 10 000.

Включение налогоплательщиков в Планы выездных налоговых проверок является объективным и обоснованным, о чем свидетельствует тот факт, что установленные в ходе проведения анализа риски налоговых правонарушений подтверждаются при проведении проверок. Так, при проведении выездных налоговых проверок в 2016-2017 годах во всех проверках были установлены нарушения налогового законодательства (результативность 100%).

Таким образом, применение риск-ориентированного подхода, основанного на Концепции системы планирования выездных налоговых проверок позволило сократить количество налоговых проверок.

В ходе выездных проверок налоговыми органами выявляются следующие виды нарушений:

* Неправомерное применение специальных режимов налогообложения (УСНО, ЕНВД). За 2017 год данные нарушения выявлены в 9 проверках (33% от проверок н/пл, применяющих спецрежимы).

В данном случае устанавливаются нарушения требований НК РФ, установленных для применения специальных режимов:

* при применении УСНО (ст. 346.12 НК РФ): превышение установленной суммы доходов (в 2017 году – 150 млн. руб.); ограничение по численности работников (до 100 чел.) и стоимости основных средств (до 100 млн руб.);
* при применении ЕНВД - занижение физических показателей (количество работников, площадь торгового зала, площадь информационного поля и др.).

Так, в ходе проведения выездной налоговой проверки организации, применяющей упрощенную систему налогообложения, установлено занижение доходов по УСНО, в результате показатели доходов по УСНО превысили предельно допустимые значения и налогоплательщик утратил право применения УСНО. Решение налогового органа по данной проверке поддержано судами 3-х инстанций (постановление АС Уральского округа от 19.04.2018 № Ф09-1678/18; постановление 17ААС от 05.02.2018 № 17АП-19291/2017-АК; решение АС УР от 08.11.2017 по делу А71-14856/2016).

Неправомерное применение специальных режимов налогообложения используется налогоплательщиками и при применении схемы минимизации налогообложения путем дробления бизнеса (1 проверка доначислено 33 млн. руб.).

При общепринятой системе налогообложения налогоплательщик кроме прочих (налог на имущество, транспортный налог и т.д.) уплачивает налог на добавленную стоимость (18%) и налог на прибыль организаций (20%). При применении специальных режимов уплачивается только сумма ЕНВД или при применении УСНО с объектом налогообложения «доходы» 6% от суммы доходов, а с объектом налогообложения «доходы-расходы» - 10%. Таким образом, происходит значительное снижение налоговой нагрузки.

В результате дробления бизнеса вместо одной организации появляется ряд новых самостоятельных структур, применяющих определенный налоговый режим и выполняющих хозяйственные функции, ранее выполняемые прежней организацией. Налоговыми рисками в данном случае выступает снижение налоговой нагрузки по группе бизнеса, и как результат – уклонение от налогообложения.

В рамках мероприятий налогового контроля налоговыми органами устанавливаются факты снижения налогоплательщиками своих налоговых обязательств путем создания искусственной ситуации, при которой видимость действий нескольких лиц прикрывает фактическую деятельность одного налогоплательщика. При этом, получение необоснованной налоговой выгоды достигается в результате применения инструментов, используемых в гражданско-правовых отношениях, формально соответствующих действующему законодательству.

ФНС России в 2017 году проведен обзор судебной арбитражной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения (дробления) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц (письмо ФНС России от 11.08.2017 № СА- 4-7/15895@, доступно в справочно-правовых ситемах Гарант, КонсультантПлюс).

В письме ФНС России от 11.08.2017 № СА- 4-7/15895@ указаны общие признаки, свидетельствующие о согласованности действий участников схем дробления бизнеса с целью ухода от исполнения налоговой обязанности, а также рассмотрена арбитражная практика по данному вопросу.

При оценке причин «дробления» юридического лица, налоговые органы оценивают наличие реальной деловой цели и экономического смысла, а также отсутствие умысла на получение необоснованной налоговой выгоды.

Организациям, рассматривающим возможность применения такого способа оптимизации налогообложения, следует учитывать все возможные риски.

При проверке налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, основным нарушением, которое устанавливается в ходе проверок, является занижение доходов в результате не включения в сумму доходов поступлений от реализации товаров (работ, услуг) - 7 проверок (26% проверок).

В ходе 5 проверок или 19% от проверок налогоплательщиков, применяющих спецрежимы (общая сумма доначислений 12 млн. руб.), установлены нарушения в части неправомерного неперечисления в бюджет сумм удержанного НДФЛ.

Кроме этого в ходе проверок налогоплательщиков, применяющих режим налогообложения в виде единого налога на вмененный доход устанавливается иные нарушения: занижение физических показателей (количество работников, площадь торгового зала, площадь информационного поля и др.), корректирующих коэффициентов базовой доходности К1 и К2, используемых при определении базовой доходности (2 проверки - 7,4% проверок).

Необходимо обратить внимание и на правильное ведение раздельного учета налогоплательщиками, применяющими общий и специальный режимы налогообложения. В 2017 году в 2–х проверках (7,4% проверок н/пл, применяющих спецрежимы) установлены данные нарушения, по результатам которых доначислено 5 млн. руб.). Так, например, в ходе проведения ВНП индивидуального предпринимателя, которым наряду с применением общего режима налогообложения применялся ЕНВД, было установлено отсутствие ведения раздельного учета. Документы по требованию налогового органа не представлялись. В результате налоговым органом произведен расчет налогов, исходя из имеющейся информации расчетным методом. Решение налогового органа по данной проверке поддержано судами 3-х инстанций (постановление АС Уральского округа от 17.05.2018 № Ф09-1353/18; постановление 17ААС от 18.12.2017 № 17АП-16997/2017-АК; решение АС УР от 07.09.2017 по делу А71-6735/2017).