**ДОКЛАД**

**к публичным обсуждениям 27.11.2019 в рамках реализации программы «Реформа контрольной и надзорной деятельности» по теме «Проведение камеральных налоговых проверок по НДС с использованием автоматизированной системы контроля (АСК НДС-2). Работа по выявлению получателей необоснованной налоговой выгоды и пресечению «схемных» операций, направленных на минимизацию уплаты НДС, в том числе с использованием информационного ресурса АСК НДС-2. Риск-ориентированный подход при проведении камеральных налоговых проверок»**

Добрый день уважаемые участники совещания!

Прежде чем перейти к теме доклада я коротко доложу о том как ФНС России на протяжении 10 лет развивает концепцию риск-ориентированного подхода при проведении камеральных налоговых проверок.

Принципы риск-ориентированного подхода в налоговом контроле были заложены еще в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок в 2007 году (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333).

Всего 12 общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков и порядка их расчета. Например, чтобы помочь налогоплательщикам оценить вероятность их включения в план выездных налоговых проверок, ФНС России ежегодно публикует актуализированные значения налоговой нагрузки и активов организаций по видам экономической деятельности, а также рентабельности товаров (продукции, работ, услуг). Значения среднеотраслевых показателей ежегодно размещаются на сайте ФНС России. Опираясь на эти сведения, налогоплательщики могут сравнить показатели своей финансово-хозяйственной деятельности с общедоступными критериями налоговых рисков. Оценка рисков и **уточнение налоговых обязательств** помогут значительно снизить вероятность включения налогоплательщика в план выездных налоговых проверок.

В 2013 году была внедрена АСК НДС, которая применялась в части контроля за возмещением налога и позволяла определять риск необоснованного возмещения НДС. Это дало возможность перенаправить интенсивность проверок на налогоплательщиков высокой зоны риска, тем самым снизив административные барьеры для добросовестных налогоплательщиков.

В 2015 году введен контроль за операциями, облагаемыми НДС, внедрена АСК НДС-2, содержащая 78 критериев риска, связанных не только с возмещением, но и с уплатой налога, на основе зеркального сопоставления счетов-фактур покупателей и продавцов, фиксации налоговых разрывов. На базе накопленной информации налоговые органы стали осуществлять автоматический расчет всех индикаторов риска.

В 2016 году концепция налогового контроля получила дальнейшее развитие в виде контроля за цепочками контрагентов; было установлено 84 критерия риска и выстроено дерево связей по цепочке контрагентов.

Кроме того, в том же году ФНС России внедрила налоговый мониторинг, основанный на системной и комплексной оценке налоговых рисков организации и добровольном раскрытии информации.

В 2018 году введен контроль розничных продаж (АСК ККТ.), онлайн-расчет рисков занижения налоговой базы. Количество критериев риска, которые рассчитываются автоматически, увеличилось.

В декабре 2018 г. ФНС России запущен новый интерактивный сервис «Налоговый калькулятор по расчету налоговой нагрузки», который призван помочь налогоплательщикам посмотреть на себя глазами налоговых органов и избежать налоговых рисков. Сервис позволяет налогоплательщикам сравнить свою налоговую нагрузку со среднеотраслевой, сложившейся в регионе деятельности. Это важно, поскольку налоговая нагрузка – один из основных индикаторов соблюдения налогоплательщиками налоговой дисциплины.

Если налоговая нагрузка компании на протяжении нескольких лет находится на стабильно низком уровне, такая компания может попасть в зону внимания налоговых органов. Налогоплательщикам рекомендуется самостоятельно и регулярно оценивать риски с помощью сервиса, чтобы своевременно уточнить свои налоговые обязательства.

Таким образом, на протяжении последних 10 лет ФНС России не только активно развивает концепцию риск-ориентированного подхода, но и внедряет цифровые технологии, создает информационные ресурсы, в которых риски рассчитываются автоматически, и по результатам расчетов до налогоплательщика доводится соответствующая информация.

Так как НДС является одним из основных бюджетообразующих налогов, который к тому же возмещается из бюджета Российской Федерации, при администрировании которого выявляются всевозможные схемы уклонения от налогообложения, поэтому именно здесь возникли предпосылки для реформирования камерального контроля при администрировании налога на добавленную стоимость.

Самым значимым изменением в камеральном контроле по администрированию НДС явилось внедрение в 2015 году автоматизированной системы контроля «АСК НДС-2», позволяющей осуществлять контроль уже не только за возмещением НДС, но и за уплатой налога в целом.

С использованием данного программного комплекса риск-анализ применяется уже не только по отношению к налогоплательщикам, но и к осуществляемым ими транзакциям (хозяйственным операциям).

Фактически, проведение камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС с использованием АСК НДС-2 начинается с автоматических перекрестных проверок данных сведений о покупках и продажах, содержащихся в декларации по налогу на добавленную стоимость продавцов и покупателей.

Налогоплательщикам в автоматическом режиме направляются автотребования по выявленным АСК НДС-2 расхождениям между данными продавцов и покупателей, на которые налогоплательщик должен отреагировать либо представлением соответствующих пояснений, либо представлением уточненной налоговой декларации (хочу отметить, что внедрение АСК НДС-2 позволило сократить срок проведения камеральной проверки по НДС с трех до 2 месяцев).

Среди устанавливаемых расхождений устанавливаются не только ошибки технического характера, но умысел уклонения от налогообложения путем заявления необоснованных налоговых вычетов по НДС или сокрытие полноты отражения налоговой базы.

Для проведения камеральной налоговой проверки по НДС в программном комплексе АСК НДС-2 существует функция построения «дерева связей» по контрагентам налогоплательщика, которая позволяет схематично определять весь процесс формирования добавленной стоимости по «цепочке» поставщиков, и при этом каждому контрагенту в цепочке присвоена степенью риска. Большое наличие в цепочке поставщиков контрагентов с высокой степенью риска является основанием для пристального внимания со стороны налогового органа за осуществляемыми налогоплательщиком операциям и последующим проведением в отношении указанного налогоплательщика углубленной камеральной налоговой проверки – это истребование документов по сделке у самого налогоплательщика; у контрагента налогоплательщика; анализ сведений по расчетным счетам на предмет подтверждения несения расходов на осуществление реальной ФХД; проведение допросов должностных лиц налогоплательщика и контрагента по вопросам осуществления финансово-хозяйственной деятельности в общем и по конкретным операциям; проведение анализа контрагента по наличию основных и транспортные средства, иного имущества, штата сотрудников и др.

То есть устанавливаются обстоятельства отсутствия у заявленных контрагентов экономических условий для осуществления хозяйственных операций, недостоверность и противоречивость сведений, отраженных в первичных документах, оформленных контрагентами и другие признаки, свидетельствующие о применении схемы незаконной минимизации налоговых обязательств в результате использования формального документооборота.

Пример выявления схемных операций у конкретного налогоплательщика можно посмотреть на следующем слайде (кратко рассказать о дереве связей, уровнях риска (низкий, средний, высокий), об установленных рисковых контрагентах, и как следствие почему возникла необходимость проведения углубленной КНП).

**СЛАЙД дерева связей на примере КНП «от выгодоприобретателя».**

Наличие контрагентов с высоким налоговым риском — это только вероятность, набор индикаторов, свидетельствующих о возможных нарушениях. Высокий риск говорит о высокой вероятности нарушений. Но есть еще и специфика бизнеса, которая может выбиваться из общего алгоритма расчета риска. Особенности деятельности — это не риск, т. е. они не влекут за собой какие-то нарушения. Квалифицировать, потенциальные ли это нарушения или просто отклонения от стандартных правил, позволяет процедура подтверждения наличия или отсутствия риска – проведение углубленной камеральной налоговой проверки, о чем я говорила ранее.

Второе, очень важное направление работы налоговых органов по камеральному контролю при проверке налоговых деклараций по НДС с использованием АСК НДС-2 – это работа по выявлению получателей налоговой выгоды и пресечению совершения схемных операций, направленных на минимизацию уплаты НДС выгодоприобретателями.

Работа в данном случае осуществляется анализом Дерева связей, но уже не от выгодоприобретателя, о чем мы говорили выше, а от источника схемных расхождений осуществляем поиск и установление выгодоприобретателей, в отношении которых данные схемные расхождения могли быть совершены. Т.е. источником расхождений в данном случае является фирма однодневка, которая фактически не осуществляет никой финансово-хозяйственной деятельности и не формирует источник возмещения или вычетов НДС из бюджета.

Пример выявления выгодоприобретателя от установленных АСК НД-2 схемных операций можно посмотреть на следующем слайде (кратко рассказать об установленных схемных расхождениях, которые не устранились по результатам сопоставления данных, как следствие возникла необходимость поиска выгододоприобретателей).

**СЛАЙД дерева связей на примере поиска ВП «от схемного расхождения».**

Работа налогового органа в данном случае не заканчивается анализом схемы Дерева связей, а закрепляется данными информационных ресурсов, анализом расчетных счетов, мероприятиями налогового контроля (допросы, осмотры, истребование документов) по всем участникам схемы, от источника разрыва до выгодоприобретателя.

Понятно, что источник схемных расхождений может состоять на учете в одном налоговом органе, а выгодоприобретатель в другом ТНО Пензенской области, или и в других субъектах РФ. В данном случае организован оперативный обмен информацией между налоговыми органами внутри Пензенской области и с налоговыми органами других субъектов РФ.

Выявленные схемные расхождения **не являются** **безусловным** основанием для составления акта по результатам камеральной налоговой проверки и привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности в виде штрафных санкций.

В первую очередь работа по камеральному контролю ориентирована на диалог с налогоплательщиком в целях самостоятельного устранения выявленных налоговых рисков.

Аналитической составляющей работы налогового органа в данном случае является реализация мероприятий, осуществляемых в рамках камеральных налоговых проверок, направленных на побуждение налогоплательщиков к самостоятельному анализу результатов своей коммерческой деятельности и уточнению своих налоговых обязательств в соответствии с выявленными критериями рисков.

К таким мероприятиям относятся:

- направление информационных писем в адрес налогоплательщика, в случае выявления рисков совершения налоговых правонарушений;

- мотивированный вызов налогоплательщика в налоговых орган для дачи пояснений.

В указанном информационном письме отражаются факты, отклонения, противоречия и иные несоответствия, выявленные в ходе контрольно-аналитической работы налогового органа и предлагается налогоплательщику уточнить свои налоговые обязательства в порядке, установленном [статьей 81](consultantplus://offline/ref=0A6F41251BC88824D3187D736C91315A3090A9E6B021383225423C2E164A11D9877C896623U5P9N) Налогового кодекса Российской Федерации, а также провести самостоятельную оценку рисков в соответствии с Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок.

В случае вызова налогоплательщика в налоговых орган для дачи пояснений, налоговым органом формируется уведомление о вызове налогоплательщика, в котором указываются факты, отклонения, противоречия и иные несоответствия, выявленные в ходе контрольно-аналитической работы налогового органа в связи, с которыми налогоплательщику необходимо явиться в налоговый орган для дачи пояснений.

В отношении налогоплательщиков, не явившихся для дачи пояснений без уважительных причин и данные отчетности которых не свидетельствуют об изменении результатов финансово-хозяйственной деятельности, налоговым органом будет решаться вопрос о целесообразности проведения предпроверочного анализа и подготовки материалов для назначения выездной налоговой проверки.

Как результат работы налогов органов области за 9 месяцев 2019 года доначислено НДС по камеральным налоговым проверкам 8,2 млн. руб., при этом уплачено налогоплательщиками **самостоятельно** в результате работы налоговых органов по устранению рисков по НДС - **123,0 млн. руб.,** что в 15 раз больше доначисленных сумм по КНП.

Такой подход обусловлен смещением акцентов в контрольной работе на предупреждение и профилактику нарушений налогового законодательства, рост текущих налоговых обязательств налогоплательщиков, в том числе при их отказе от применения схем уклонения от уплаты налогов.

**То есть благодаря совместным усилиям налоговых органов и налогоплательщиков подконтрольная среда обеляется, и этому способствует как желание самих налогоплательщиков не иметь контактов с непрозрачными контрагентами, так и работа контрольного блока налоговых органов.**

Далее, в качестве примера, рассмотрим правоприменительную практику по результатам камеральной налоговой проверки, проведенной налоговым органом Пензенской области, когда налогоплательщик **отказался** от самостоятельного устранения налоговых рисков.

Налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка данной декларации по НДС. По результатам установлена неуплата в бюджет налога на добавленную стоимость в сумме **7,6 млн. руб.,** в связи с чем налогоплательщику начислены пени в сумме 762 тыс. руб. и штраф в соответствии с [пунктом 1 статьи 122](consultantplus://offline/ref=05999154F139D18C40005E07E042E2AAB0C87F8C91A4379B31BC0EE1A1A7326BBC68FB2A194E2C7A16D5A1FA81A09E008B3199CCAD5EfEi6O) Налогового кодекса Российской Федерации в сумме 1,5 млн. рублей.

Налогоплательщик заключил договоры субподряда на выполнение ремонтных работ субподрядной организацией. Субподрядчик документы по запросу налогового органа не представил, численность работников составила 1 человек, справки о доходах представлены на 4 человека, движимое и недвижимое имущество отсутствует.

Из анализа движения денежных средств по расчетным счетам субподрячика следует, что поступившие на расчетные счета денежные средства за строительные работы были перечислены в адрес фирм «однодневок» и далее обналичены. При этом по расчетному счету отсутствовали расходы на ведение реальной финансово-хозяйственной деятельности.

Работники субподрядчика согласно представленным трудовым договорам опровергли факт работы в данной организации.

Согласно показаниям работников налогоплательщика субподрядчик ему не знаком, работы по указанным договорам выполняли работники самого налогоплательщика и наемные физические лица.

При таких обстоятельствах, налоговый орган пришел к выводу о том, что субподрядчик не мог выполнить указанные работы в силу отсутствия трудовых и материальных ресурсов. Работы были выполнены самим налогоплательщиком и не установленными физическими лицами.

Решением арбитражного суда Поволжского округа кассационная жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

В результате по итогам камеральной налоговой проверки доначисленные суммы в размере 9,9 млн. руб. полностью поступили в бюджет.

По аналогичным основаниям, за другой налоговый период указанному налогоплательщику было дополнительно доначислено по результатам камеральной налоговой проверки 4,7 млн. руб., сумма полностью поступила в бюджет.

Впоследствии, налогоплательщик еще самостоятельно оплатил в бюджет НДС в размере 3,3 млн. руб. по установленным налоговым органом рискам.

В настоящее время налогоплательщик **отказался** от агрессивных схем уклонения от налогообложения и уплачивает НДС в бюджет в полном объеме.

\*\*\*

Что изменится в ближайшее время в части риск-ориентированного подхода при проведении камеральных налоговых проверок в помощь налогоплательщику – это и**нформацию о ряде рисков налогоплательщиков планируется размещать в личном кабинете налогоплательщика—юридического лица.**

Сейчас проводится финальное тестирование специально созданного для этого интерфейса. В качестве первой информации для опубликования выбран риск непредставления (несвоевременного представления) налоговой декларации и риск блокировки счета. Фактически это два риска в одном. Так, по состоянию на определенную дату указывается следующая информация по конкретному налогоплательщику:

- количество деклараций, представленных налогоплательщиком, всего;

- количество деклараций, представленных им с нарушением установленного срока;

- количество деклараций, представленных с нарушением установленного срока, являющихся основанием приостановления операций по расчетным счетам.

Затем приводится уровень риска (например, высокий) с указанием количества дней до наступления оснований для блокировки счета. Кроме того, исходя из статистических данных, периодически рассчитывается процент риска не представления (несвоевременного представления) налоговых деклараций, который говорит об уровне налоговой дисциплины конкретного налогоплательщика за три последних налоговых периода.

Далее приводятся меры по минимизации (устранению) риска. В частности, если декларация не направлялась, рекомендуется в возможно короткий срок представить отсутствующую декларацию.

Доклад окончен, спасибо за внимание.