

**Выступление начальника контрольного отдела №1 Управления Мячевой
Екатерины Юрьевны**

**Доклад к проведению публичного обсуждения результатов
правоприменительной практики налоговых органов в виде
видеоконференцсвязи по теме
«Общий порядок проведения выездной налоговой проверки и
особенности организации и проведения контрольных мероприятий в
условиях соблюдения профилактических мер по не распространению
пандемии коронавируса. Ошибки налогоплательщиков, применяемые
налоговые "схемы", выявляемые при проведении выездных налоговых
проверок»**

Добрый день уважаемые участники!

Сегодня ФНС России, благодаря развитию автоматизированных инструментов аналитики, отказывается от проведения массовых налоговых проверок большого количества налогоплательщиков и переходит к наблюдению за их поведением путем создания систем самоконтроля в отраслях и на рынках.

Ключевой принцип - начинать проверку только в тех случаях, когда с помощью аналитических инструментов выявлены признаки применения схем уклонения от уплаты налогов. Выездная налоговая проверка - это крайняя мера налогового контроля.

В настоящее время Федеральная налоговая служба декларирует подход так называемой «мягкой силы». Налоговые органы прежде чем принять решение о проведении выездной налоговой проверки приглашают налогоплательщика и раскрывают ему информацию о нарушениях, установленных в рамках контрольно-аналитической работы. Тем самым предоставляем налогоплательщику возможность пересмотреть свои налоговые обязательства и самостоятельно, без проведения проверки, представить уточненные декларации.

Налоговые органы края проверяют всего 2-х налогоплательщиков из тысячи, при том, что каждая выездная налоговая проверка является результативной.

Таким образом, снижение количества выездных налоговых проверок связано с риск-ориентированным подходом к отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок и смещением акцента с проверок к аналитической и профилактической работе.

Об этом свидетельствуют и цифры.

Снижение количества выездных налоговых проверок в крае в прошедшем году вызвано как принятыми мерами по борьбе с пандемией, так и с риск - ориентированным подходом к отбору налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок и смещением акцента с выездных налоговых проверок к аналитической и профилактической работе налоговых органов по созданию так называемой «чистой среды» и побуждению налогоплательщиков к самостоятельному уточнению своих налоговых обязательств.

Принципы риск - ориентированного подхода заложены в Концепции системы планирования выездных налоговых проверок и размещены в свободном доступе, в том числе на сайте ФНС России (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@).

Из **12 критериев** самостоятельной оценки рисков, предусмотренных концепцией, можно выделить **5 основных**, таких как:

- 1. Низкая налоговая нагрузка по виду экономической деятельности.**
2. Отражение в отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.
- 3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.**
- 4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов.**
5. Низкая зарплата на одного работника относительно среднего уровня по виду экономической деятельности.
6. Неоднократное приближение к предельному значению величин показателей, для применения специальных налоговых режимов.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами без наличия деловой цели.

9. Непредставление налогоплательщиком запрашиваемых документов, пояснений.

10. "Миграция" налогоплательщика между налоговыми органами.

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Процесс отбора налогоплательщиков базируется на тщательном и всестороннем анализе всей имеющейся у налогового органа информации о каждом субъекте, независимо от его организационно – правовой формы и сумм налоговых обязательств. Анализу подлежат все существенные аспекты, как отдельной сделки или операции, так и деятельности налогоплательщика либо группы компаний в целом.

Система налогового контроля развивается в сторону углубления и расширения риск - ориентированного подхода, при котором охватывается все большее количество операций и ситуаций.

В частности, располагая данными таможенных и регистрационных органов, информацией о движении денежных средств по счетам, информацией с онлайн ККТ и счетов-фактур из налоговых деклараций по НДС, программным комплексом «АИС Налог-3», **налоговые органы могут полностью контролировать и анализировать совершаемые сделки** в целях полноты исчисления налогов, включая контроль за полнотой исчисления НДС в России.

Следует отметить, что при наличии объективных доказательств,

свидетельствующих о факте совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, перед включением его в проект Плана выездных проверок налоговые органы проводят работу, направленную на **добровольное уточнение налогоплательщиком** своих налоговых обязательств.

Целью налогового контроля является **приведение в соответствие реальных налоговых обязательств** или налогов, подлежащих уплате в бюджет, и проведение выездных налоговых проверок **является крайней мерой налогового контроля** в отношении налогоплательщиков, в деятельности которых выявлены налоговые риски, установлен налоговый разрыв, но которые самостоятельно не откорректировали свои обязательства в соответствии с нормами налогового законодательства.

А также выездные налоговые проверки проводятся в отношении налогоплательщиков, мигрирующих, ликвидируемых, реорганизуемых, у которых также выявлены налоговые риски.

Противодействие налоговым злоупотреблениям реализуется законодателем путем закрепления (введения) в Кодексе статьи 54.1, как общей антиуклонительной нормы распространяющейся **на выездные проверки, начатые после 19.08.2017 года.**

Далее остановлюсь на **основных нарушениях** налогового законодательства, которые выявляют налоговые органы края в ходе выездных налоговых проверок.

Самым распространенным нарушением по – прежнему остается **завышение** налогоплательщиками **расходов и налоговых вычетов** по НДС, путем отражения в учете формального документооборота с «номинальными» структурами.

При совершении таких сделок налоговый орган устанавливает обстоятельства **реальности** их совершения (то есть, была ли совершена сделка в действительности – товар поставлен, услуга оказана, работа выполнена), **и,**

если сделка реальна, то **устанавливаются лица**, фактически исполнившие указанные сделки (то есть те, кто реально поставил товар, работу, или услугу).

Если сделка **нереальна** или обязательства фактически исполнены **не стороной по сделке**, указанной в договоре, то применяются нормы **статьи 54.1 Налогового кодекса**.

Формальные претензии к контрагентам (такие как нарушение им законодательства о налогах и сборах, подписание документов неустановленным лицом и т.п.) при отсутствии фактов, опровергающих реальность совершения заявленным контрагентом сделок, **не являются самостоятельным основанием для отказа** в учете расходов и налоговых вычетов по сделкам или операциям, об этом прямо указано в **пункте 3 статьи 54.1 Кодекса**.

Отмечу, что **конкретного алгоритма** по сбору доказательств реальности совершения сделки или исполнения её иными лицами (не стороной по сделке) **не существует**.

Каждая конкретная ситуация будет иметь свой подход и рассматривается индивидуально.

Как я уже говорила, если сделка нереальна или обязательства по сделке исполнены не стороной по договору, то налоговым органам выясняются соответствующие обстоятельства и устанавливается вина в действиях самого налогоплательщика при совершении таких сделок (а не контрагента).

Наиболее распространенными нарушениями при совершении сделок с номинальными структурами являются:

- **создание формального документооборота при отсутствии факта совершения сделки** (товары не поставлялись, работы не выполнялись, услуги не оказывались, но на основании документов, оформленных от имени номиналов, налогоплательщиком включены суммы в расходы и налоговые вычеты для уменьшения налоговой нагрузки по налогу на прибыль и НДС,

- **создание формального документооборота с контрагентами, находящимися на общем режиме налогообложения, которые являются плательщиками НДС, при фактическом исполнении сделки иными лицами, применяющими специальные налоговые режимы (УСН или ЕНВД), которые не являются плательщиками НДС.**

Указанная противоправная схема применяется с целью необоснованного заявления налоговых вычетов по НДС.

В указанной ситуации в силу отсутствия возможности применить налоговые вычеты по НДС, налогоплательщики формально оформляют договорные отношения с «номинальными» организациями, находящимися на общей системе налогообложения, но не осуществляющими финансово – хозяйственную деятельность и не уплачивающими реальные налоговые обязательства.

Таким образом, при фактической поставке товаров, работ или услуг **иными лицами**, а не стороной по сделке, в отсутствие сформированного в бюджете Российской Федерации источника налога, налогоплательщики, пользующиеся услугами реальных организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих спецрежимы, фактически искажают свои налоговые обязательства и наносят ущерб бюджету при оформлении документов через номинальных лиц.

При этом обращаю внимание, что выявление обстоятельств или несоблюдение условий, определенных статьей 54.1 Кодекса, направленных на неуплату налогов, влечет **отказ в праве на учет расходов и налоговых вычетов по НДС по таким сделкам (операциям).**

Отмечу, что правила ст. 54.1 Кодекса применимы и в случаях выявления нарушений путем заключения формальных сделок с иностранными лицами:

- в виде агентских договоров, с целью завышения расходов на суммы агентского вознаграждения и курсовые разницы, при фактическом не оказании услуг иностранными организациями;

- либо в виде договоров займа, с целью завышения расходов на суммы начисляемых процентов, при отсутствии реальной деловой цели кроме наращивания расходов у российской стороны и вывода капитала за границу.

Также на постоянной основе мониторятся трансграничные операции и в случае выявления рисков в отношении налогоплательщиков проводятся выездные налоговые проверки, в том числе по контролируемой задолженности перед иностранными взаимозависимыми лицами.

Кроме того, налоговыми органами края выявляются схемы, направленные на занижение налогоплательщиками выручки от реализации собственной продукции, путем заключения договоров купли-продажи с транзитными организациями, не уплачивающими налоги с наценки, полученной от сделок с реальными покупателями. В этих случаях также применяются нормы ст. 54.1 Кодекса.

Другим распространенным нарушением является ситуация, при которой бизнес принадлежит одной группе лиц, фактически функционирует как единое предприятие, но в целом, не удовлетворяет критериям численности или оборота, позволяющим применять специальный режим налогообложения для малого бизнеса.

Юридически это единое предприятие подразделяется на группу малых, к которым специальный налоговый режим вполне применим. Происходит искусственное **дробление** компании, при этом организации перекрестно участвуют в создании друг друга.

К одному из основных видов дробления бизнеса можно отнести *деление площади торгового зала между взаимозависимыми лицами при осуществлении **розничной торговли на площадях, превышающих 150 кв.м.**, с целью возможности применения специального налогового режима в виде ЕНВД всеми участниками.

Несмотря на то, что ЕНВД в настоящее время отменен, для выездного контроля проверяемым периодом являются 3 года, предшествующие году, в котором начата проверка (*если проверка начата в 2020 году, то проверяемым периодом будут являться 2017, 2018, 2019, если в 2021 – 2018, 2019 гг.*). Следовательно, вопросы правильности и правомерности применения ЕНВД, могут быть охвачены выездной проверкой.

Другим видом дробления бизнеса является создание взаимозависимых или подконтрольных лиц с целью **перераспределения выручки** для соблюдения установленного лимита для применения упрощенной системы налогообложения (УСН) при фактическом ведении **единой** хозяйственной деятельности.

При выявлении вышеуказанных обстоятельств, **расчет налоговых обязательств** производится по общей системе налогообложения.

Обращаю внимание, что каждое выявленное налоговым органом нарушение рассматривается индивидуально и инструментами для получения доказательств, является проведение мероприятий налогового контроля, предусмотренных Налоговым кодексом – (*в том числе: **истребование документов (информации), проведение допросов свидетелей; получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения, совершения, исполнения сделки (операции); проведение осмотров территорий, помещений, документов, предметов; проведение выемки документов (предметов), проведение экспертиз и другие мероприятия.***)

10.03.2021 Федеральная налоговая служба выпустила письмо № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

Это письмо размещено в свободном доступе, с ним может ознакомиться любой налогоплательщик.

Федеральная налоговая служба разъяснила, какие меры нужно предпринимать и что нужно устанавливать налоговым органам при доказывании налогового правонарушения.

Следует отметить, что до выхода указанного письма, по нарушениям, подпадающим под статью 54.1 Кодекса, налоговые обязательства налогоплательщиков корректировались **в полном объеме!**

Много было вопросов, как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщиков, относительно определения **реальных налоговых обязательств, с учетом фактически понесенных налогоплательщиками расходов.**

Данным письмом налоговая служба указала, в каких случаях и при каких условиях, при проведении проверок, где выявлены сомнительные сделки, может быть применена **реконструкция обязательств.**

Искажение сведений об операциях может быть произведено налогоплательщиком путем:

- отражения в учете фактов, не имевших место в действительности,
- ложного отражения отдельных показателей операций, ведущих к уменьшению налоговой обязанности,
- сокрытия (неотражения) фактов и (или) занижения показателей операций, в силу которых налоговая обязанность возникает, увеличивается или наступает ранее.

Применение таких критериев означает, что **нереальная операция** в целях налогообложения **не учитывается**, иные критерии в отношении нее не оцениваются и доказыванию не подлежат.

Реально совершенные операции оцениваются на предмет их соответствия остальным критериям. Документы, предоставляемые налогоплательщиком **в подтверждение права** на уменьшение налоговой обязанности, должны отражать достоверную информацию о реальной операции в соответствии с ее действительным экономическим смыслом.

**Обязанность по документальному подтверждению операций
возложена на налогоплательщика.**

Таким образом, налоговый орган учитывает расходы и вычеты по налогу на добавленную стоимость по спорным операциям на основании обстоятельств, которые подлежат установлению с **учетом сведений, документов, представленных налогоплательщиком**, а также иных данных, полученных в рамках мероприятий налогового контроля и истребования документов (информации) о конкретных сделках от поставщика (подрядчика, исполнителя), осуществившего фактическое исполнение по сделке.

В завершение выступления хочу выразить надежду, что результатом введения общей антиуклонительной нормы (ст. 54.1 Кодекса) будет побуждение бизнеса отказаться от ведения деятельности с высокими налоговыми рисками, что в свою очередь приведет к добросовестной конкурентной среде и отражению реальной налоговой нагрузки налогоплательщиками региона.

Спасибо за внимание!