Доклад начальника отдела анализа и планирования налоговых проверок Михеевой Н.Н. по вопросу:

**Риск-ориентированный подход,**

**применяемый налоговыми органами, при выборе объектов для проведения выездных налоговых проверок.**

Добрый день.

Миссией ФНС России является эффективная контрольно-надзорная деятельность и высокое качество предоставляемых услуг для законного, прозрачного и комфортного ведения бизнеса, обеспечения соблюдения прав налогоплательщиков и формирования финансовой основы деятельности государства.

Применение риск - ориентированного подхода при планировании выездных налоговых проверок обусловлено необходимостью снижения административной нагрузки на бизнес, сокращением финансовых издержек для субъектов хозяйственной деятельности при одновременном повышении эффективности государственного контроля и обеспечении соблюдения действующего законодательства.

На сегодняшний день, налоговые органы, располагают большим информационным массивом, позволяющим контролировать ФХД налогоплательщика, своевременно выявлять налоговые правонарушения в разных областях. В последние годы изменен подход к организации контрольной работы налоговых органов. Акцент сделан на комплексный анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, и как следствие, отказ от тотального контроля и переход к контролю, основанному на критериях риска. Новый подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок разработан Концепцией планирования ВНП. Согласно Концепции планирования ВНП – открытый процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездного контроля по общедоступным критериям риска совершения налогового правонарушения. (12 Критериев оценки налоговых рисков), Налогоплательщик, соответствующий таким критериям, с большой долей вероятности, будет включен в план ВНП.

Остановимся на 12 критериях:

**1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).**

**2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.**

**3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.**

Доля вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89% за период 12 месяцев.

**4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).**

**5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.**

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). 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);

4) Официальные Интернет-сайты управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации после размещения на них соответствующих статистических показателей. www.nalog.ru.

**6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.**

**В части единого сельскохозяйственного налога.**

- доля дохода от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), определяемая по итогам налогового периода, составляет не менее 70 процентов (ст. 346.3 НК РФ).

**В части упрощенной системы налогообложения.**

Ст. 346.12 и 346.13 НК РФ:

- доля участия других организаций составляет не более 25 процентов;

- средняя численность работников за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, составляет не более 100 человек;

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, составляет не более 100 млн. рублей;

- общий доход от реализации товаров (работ, услуг), определяемый по итогам налогового периода, составляет 2019 - не более 150 млн.руб.

**В части единого налога на вмененный доход.**

Ст. 346.26 НК РФ физические показатели:

- площадь торгового зала магазина или павильона по каждому объекту организации розничной торговли, площадь зала обслуживания посетителей по каждому объекту организации общественного питания, имеющему зал обслуживания посетителей, составляет - не более 150 кв. метров;

- количество имеющихся на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) автотранспортных средств, предназначенных для оказания автотранспортных услуг, составляет не более 20 единиц;

- общая площадь спальных помещений в каждом объекте, используемом для оказания услуг по временному размещению и проживанию, не более 500 кв. метров.

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

Доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных статьей 221 Налогового кодекса Российской Федерации, заявленных в налоговых декларациях физических лиц, зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в общей сумме их доходов превышает 83 процента.

**8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).**

**9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.п.**

**10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" 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.**

ФНС России по результатам контрольной работы, с учетом досудебного урегулирования споров с налогоплательщиками и сложившейся арбитражной практики, определяет наиболее распространенные способы ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды.

Информация о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском размещается на официальном сайте ФНС России www.nalog.ru в разделе "Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков", открытые данные (п.1.1 ст.102) и прозрачный бизнес.

При оценке налоговых рисков, которые могут быть связаны с характером взаимоотношений с некоторыми контрагентами, налогоплательщику рекомендуется исследовать следующие признаки:

- отсутствие личных контактов руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-поставщика и руководства (уполномоченных должностных лиц) компании-покупателя при обсуждении условий поставок, а также при подписании договоров;

- отсутствие документального подтверждения полномочий руководителя компании-контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

- отсутствие документального подтверждения полномочий представителя контрагента, копий документа, удостоверяющего его личность;

- отсутствие информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении складских и/или производственных и/или торговых площадей;

- отсутствие информации о способе получения сведений о контрагенте (нет рекламы в СМИ, нет рекомендаций партнеров или других лиц, нет сайта контрагента и т.п.). При этом негативность данного признака усугубляется наличием доступной информации (например, в СМИ, наружная реклама, Интернет-сайты и т.д.) о других участниках рынка (в том числе производителях) идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), в том числе предлагающих свои товары (работы, услуги) по более низким ценам;

- отсутствие информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ (общий доступ, официальный сайт ФНС России www.nalog.ru).

Наличие подобных признаков свидетельствует о высокой степени риска квалификации подобного контрагента налоговыми органами как проблемного (или "однодневки"), а сделки, совершенные с таким контрагентом, сомнительными.

Дополнительно повышают такие риски одновременное присутствие следующих обстоятельств:

- контрагент, имеющий вышеуказанные признаки, выступает в роли посредника;

- наличие в договорах условий, отличающихся от существующих правил (обычаев) делового оборота (например, длительные отсрочки платежа, поставка крупных партий товаров без предоплаты или гарантии оплаты, несопоставимые с последствиями нарушения сторонами договоров штрафными санкциями, расчеты через третьих лиц, расчеты векселями и т.п.);

- отсутствие очевидных свидетельств (например, копий документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, необходимых лицензий, квалифицированных кадров, имущества и т.п.) возможности реального выполнения контрагентом условий договора, а также наличие обоснованных сомнений в возможности реального выполнения контрагентом условий договора с учетом времени, необходимого на доставку или производство товара, выполнение работ или оказание услуг;

- приобретение через посредников товаров, производство и заготовление которых традиционно производится физическими лицами, не являющимися предпринимателями (сельхозпродукция, вторичное сырье (включая металлолом), продукция промысла и т.п.);

- отсутствие реальных действий плательщика (или его контрагента) по взысканию задолженности. Рост задолженности плательщика (или его контрагента) на фоне продолжения поставки в адрес должника крупных партий товаров или существенных объемов работ (услуг);

- выпуск, покупка/продажа контрагентами векселей, ликвидность которых не очевидна или не исследована, а также выдача/получение займов без обеспечения. При этом негативность данного признака усугубляет отсутствие условий о процентах по долговым обязательствам любого вида, а также сроки погашения указанных долговых обязательств больше трех лет;

- существенная доля расходов по сделке с "проблемными" контрагентами в общей сумме затрат налогоплательщика, при этом отсутствие экономического обоснования целесообразности такой сделки при одновременном отсутствии положительного экономического эффекта от ее осуществления и т.п.

Соответственно, чем больше вышеперечисленных признаков одновременно присутствуют во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше степень его налоговых рисков.

Налогоплательщикам, по самостоятельной оценке которых риски по настоящему пункту Критериев высоки и желающим снизить, или полностью исключить указанные риски, рекомендуется:

- исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за соответствующий период;

- уведомить налоговые органы о мерах, предпринятых ими для снижения данных рисков (уточнении налоговых обязательств), для возможности своевременного учета откорректированных налоговых обязательств данных налогоплательщиков при отборе объектов для проведения выездных налоговых проверок.

**Данные критерии и на сегодняшний день актуальны, на базе них формируется перечень налогоплательщиков для предпроверочного анализа.**

Для отбора налогоплательщиков при планировании выездных налоговых проверок налоговые органы используют информационные ресурсы ФНС России (внутренние источники), а также информацию, получаемую из внешних источников

(например, полученную в ходе рассмотрения жалоб и заявлений граждан, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, правоохранительных и иных контролирующих органов, о выплате налогоплательщиком неучтенной заработной платы ("в конвертах"), не оформлении (оформлении с нарушением установленного порядка) трудовых отношений и иную аналогичную информацию).

Информационные ресурсы о налогоплательщиках представляют собой совокупность сведений, содержащихся как в электронной форме, так и на бумажных носителях.

Приоритетом при сборе информации о налоговых рисках налогоплательщика является использование, ресурса в части НДС (АСК «НДС-2»), который позволяет отслеживать товарные потоки налогоплательщиков, осуществляя контроль за каждой операцией, облагаемой НДС.

А также ресурсов:

- (ПК «ППА-отбор»), в котором содержится информация о наличии и (или) отсутствии рисков совершения налоговых правонарушений, а также сформирован рейтинг налогоплательщиков по убыванию от наиболее рисковых к наименее рисковым;

- (ПК ИАР), в котором определяются зоны возможных налоговых рисков в разрезе налогоплательщиков, посредством сопоставления относительных аналитических показателей (коэффициентов), рассчитываемых на основе бухгалтерской и налоговой отчетности, со среднеотраслевыми значениями; оцениваются отраслевые зоны налоговых рисков на уровне субъектов РФ в сравнении с общероссийскими показателями; проводится комплексный анализ финансово – хозяйственной деятельности организации, ее платежеспособности и ликвидности, выявлять организации с признаками несостоятельности (банкротства) и прочее.

Процесс отбора базируется на тщательном и всестороннем анализе всей имеющейся у налогового органа информации о каждом объекте независимо от его организационно – правовой формы и сумм налоговых обязательств.

При планировании выездной налоговой проверки анализу подлежат все существенные аспекты, как отдельной сделки (операции), так и деятельности налогоплательщика (группы налогоплательщиков) в целом.

Налоговый орган не ставит перед собой задачу формально охватить полный перечень имеющихся механизмов для сбора информации, а четко формулирует целесообразность проведения каждого мероприятия налогового контроля.

Напомню, что в связи с вступлением в силу 19.08.2017 новой статьи НК РФ 54.1, четко регламентированы пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и сумм налогов и взносов. Введенная Законом № 163-ФЗ статья 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации.

Статья 54.1 НК РФ не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» (далее - Постановление Пленума № 53), а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий основные аспекты сформированной судебной практики.

Суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами, и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям).

На протяжении нескольких лет налоговые органы выявляют разного рода схемы уклонения, сгруппировав основные принципы их применения - мы получили ряд типичных схем уклонения. Например, если наиболее распространенной схемой уклонения в 2016 г. являлось занижение НДС путем необоснованного применения налоговых вычетов НДС с использованием «сомнительных» контрагентов, то в 2017-2019гг. это схемы занижения реализации с использованием «транзитных посредников», минимизации налоговых обязательств путем: «дробления» бизнеса; подмены трудовых отношений на гражданско-правовые договора с индивидуальными предпринимателями; подмены выплаты дивидендов на гражданско-правовые договора с индивидуальными предпринимателями, применяющие специальные налоговые режимы и прочее.

С 30.04.2019 года централизована функции проведения предпроверочного анализа налогоплательщиков в Пермском крае на базе одной Инспекции - Межрайонной ИФНС России № 20 по Пермскому краю.

В рамках централизации функций работникам Инспекции предоставлены экстерриториальные возможности, Инспекция проводит всесторонний анализ не только анализируемого налогоплательщика, как единицы, но и всей группы компаний в которую он входит, в том числе на предмет «дробления» бизнеса.

Одним из важных изменений системы планирования проверок является информирование об установленных рисках. Начиная с февраля 2018 года налоговые органы, прежде чем принять решение о проведении выездной налоговой проверки, приглашают налогоплательщика и раскрывают ему информацию о нарушениях, установленных в рамках предпроверочного анализа. Тем самым налогоплательщику предоставляется возможность пересмотреть свои налоговые обязательства и самостоятельно, без проведения проверки, изменить модель поведения, отказаться от применения схем и представить уточненные декларации. Цель – обеспечить самостоятельную уплату налогов налогоплательщиком. Выездная налоговая проверка – это крайняя мера предъявления налогоплательщику не исчисленных сумм, и только в случае отказа налогоплательщика от добровольного уточнения.

Задача налоговых органов – указать на нарушения и пресечь применение схемы в последующих периодах.

Как результат, на долю добровольных уточнений налогоплательщиками по результатам контрольно-аналитической работы инспекциями Пермского края по итогам 2019 года увеличились в общем объеме поступлений более чем в 2 раза по сравнению с 2018 годом (2018 год – 1,164 млрд. руб., 2019 год – 2,486 млрд. рублей).

Задача налоговых органов – обеспечить уплату налогов и, в первую очередь, самостоятельно налогоплательщиками. Риск - ориентированный подход дает возможность расставлять приоритеты при определении объекта и цели проверки. В результате число выездных проверок налогоплательщиков Пермского края сократилось более чем в 2 раза – с 288 в 2018 году до 134 в 2019 году. При значительном снижении количества проведенных выездных проверок эффективность доначислений на одну выездную проверку по результатам контроля выросла более чем в 7,5 раз (на 01.08.2019 доначисления на 1 проверку составили 4 649 тыс. руб., на 01.09.2020 – 36 529 тыс. рублей).

Так же хочется отметить, что ключевой задачей ФНС в работе с бизнесом является «обеление рынка» и создание условий, чтобы уплата налога стала «неизбежной и одновременно максимально комфортной». На протяжении нескольких лет Федеральной налоговой службой проводятся отраслевые проекты, целью которых является плавный переход от проверки отдельного налогоплательщика к созданию прозрачной контрольной среды в отраслях и рынках путем выявления налоговых рисков, характерных для конкретной отрасли, разъяснения налогоплательщикам способов их устранения и побуждения к добровольному отказу от схем ухода от налогообложения.

Как следствие, вменяемые участники отраслей отказываются от таких конкурентных преимуществ, в отношении же налогоплательщиков, не прекративших применение незаконных схем минимизации налоговых обязательств, проводятся контрольные мероприятия вплоть до выездных налоговых проверок.

В рамках данных проектов налоговыми органами края, в частности Управлением проводятся рабочие встречи, в результате которых происходит добровольное уточнение налоговых обязательств в полном объеме.

Определяющим условием данного процесса является осознание налогоплательщиками осведомленности налоговых органов о результатах их финансово-хозяйственной деятельности, способах осуществления контроля и, как следствие, суммах реальных налоговых обязательств, подлежащих уплате в бюджет.

Как показывают результаты отраслевых проектов, основным их достижением является формирование доверительных взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками, поскольку Федеральная налоговая служба начинает относиться к бизнесу не только с позиции налогового администратора, но и как регулятор и лидер, способный объединить усилия бизнеса и государства для достижения общих целей — направленных на развитие экономики России и увеличение благосостояния государства. На основе таких принципов базируются отраслевые проекты.

Основными отраслевыми проектами являются:

- Проект по «обелению» рынка сельскохозяйственной продукции (Зерновой проект) с 2017 года;

- Проект по «обелению» рынка грузовых перевозок;

- Проект по повышению прозрачности рынка клининга и технической эксплуатации.

Кроме указанных отраслевых проектов, курируемых ФНС России, налоговыми органами Пермского края проводятся контрольные мероприятия в рамках отраслевых проектов регионального уровня, такие как: деятельность в сфере общественного питания, деятельность автосалонов, деятельность в области топливно-энергетического комплекса, а также в сфере добычи инертных материалов.

В заключение своего доклада, еще раз обращаю Ваше внимание на систематическое использование информации, размещенной в Сервисах ФНС, для самостоятельной оценки налогоплательщиками своих налоговых рисков, для своевременного выявления отклонения налоговой нагрузки и заработной платы от среднеотраслевых значений, принятия соответствующих решений, а также информирования налогоплательщиков с целью повышения их налоговой дисциплины и грамотности. Обеспечивая соблюдение действующего законодательства, вы создаете комфортные условия для уплаты налогов в бюджет, снижение административной нагрузки.

Отсутствие налоговых рисков в деятельности налогоплательщика помогут избежать претензии со стороны налоговых органов и назначения выездных налоговых проверок.

Спасибо за внимание!