ДОКЛАД

**И.о. начальника отдела камерального контроля**

**УФНС России по Саратовской области**

**Бондаренко Натальи Александровны**

для выступления на публичных слушаниях 28.08.2019

на тему: «Актуальные вопросы камерального контроля»

Здравствуйте уважаемые участники публичных слушаний!

На текущий момент именно камеральные проверки являются наиболее результативным методом, позволяющим предупредить и пресечь правонарушения и преступления в налоговой сфере на их первичной стадии.

Особое внимание уделяется камеральным проверкам деклараций по налогу на добавленную стоимость, т.к. данный налог является одним из ключевых бюджетообразующих налогов, доля которого в консолидированном бюджете РФ составляет порядка 20%, в федеральном бюджете – свыше 30%.

С целью усовершенствования администрирования налога на добавленную стоимость в Налоговый кодекс были внесены фундаментальные изменения, касающиеся электронного документооборота, развернутой формы налоговой декларации по НДС и расширения полномочий налоговых органов. Именно эти нововведения подготовили платформу для создания и применения в работе нового программного модуля АСК НДС-2.

Вся электронная налоговая отчетность по НДС, которая представляется покупателями, продавцами и посредниками агрегируется в единый национальный файл в централизованной базе данных ФНС России. Далее система по принципу зеркальности операций у покупателя и продавца производит сопоставление данных.

Система перекрестных проверок АСК НДС-2, позволяет оперативно установить «цепочки» связей между контрагентами и установить так называемые «разрывы» по счетам-фактурам, в т.ч. с «фирмами-однодневками», при этом система в автоматическом режиме направляет налогоплательщикам и их контрагентам, требования о представлении пояснений и документов.

О каких расхождениях идет речь.

1) Расхождения по контрольным соотношениям внутри декларации.

2) Расхождения по счетам-фактурам.

Автоматизированная система контроля разбивает все полученные по счетам-фактурам несоответствия на 2 вида: Разрыв и НДС.

Наиболее критичные – это «разрывы». (Такие расхождения возникают в следующих случаях: - когда контрагент не отчитался; - когда контрагент представил нулевую отчетность; - когда контрагент представил отчетность, но не задекларировал данные обязательства; - когда контрагент неправильно определил код вида операции).

Данные расхождения связаны с неисполнением контрагентом обязанностей по исчислению и уплате налога в бюджет, что автоматически приводит к налоговому разрыву или невозможности идентификации сделки в случае наличия расхождений по причине некорректного кода вида операции, т.к. только код операции дает возможность определить характер сделки. Далее вы поймете почему сделан акцент на расхождения по НДС.

В связи с изменениями, внесенными Федеральным законом от 03.08.2018 № 302-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» с 3 сентября 2018 года вступили в силу нормы Кодекса, предусматривающие сокращение срока проведения камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость.

В соответствии с абзацем четвертым пункта 2 статьи 88 Кодекса камеральная налоговая проверка на основе налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, документов, представленных в налоговый орган, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, проводится в течение двух месяцев со дня представления такой налоговой декларации.

Согласно пункту 4 статьи 4 Федерального закона № 302-ФЗ положения пункта 2 статьи 88 Кодекса применяются в отношении камеральных налоговых проверок, проводимых на основе налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, представленных в налоговые органы после дня вступления в силу Федерального закона № 302-ФЗ.

Т.е. срок проведения камеральной налоговой проверки налоговых деклараций (первичных и уточненных) по налогу на добавленную стоимость, представленных после 3 сентября 2018 года, составляет два месяца со дня подачи таких деклараций.

Однако, согласно абзацу пятому пункта 2 статьи 88 Кодекса в случае, если до окончания камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость налоговым органом установлены признаки, указывающие на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки. Срок камеральной налоговой проверки может быть продлен до трех месяцев со дня представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

Т.е., в случае установления признаков, указывающих на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, налоговый орган не позднее дня окончания двухмесячного срока проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС вправе принять решение о продлении срока проведения проверки до трех месяцев в целях сбора достаточной доказательной базы в отношении допущенных налогоплательщиком нарушений законодательства о налогах и сборах, побуждения налогоплательщика к уточнению своих налоговых обязательств и (или) вынесения обоснованного решения по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС в соответствии со статьями 101, 176, 176.1 Кодекса.

К одному из признаков, указывающим на возможное нарушение законодательства о налогах и сборах, на основании которых налоговый орган вправе принять решение о продлении срока проведения камеральной налоговой проверки, может относиться наличие неустранённых расхождений, свидетельствующих о занижении суммы налога, подлежащей уплате в бюджет Российской Федерации, либо о завышении суммы налога, заявленной к возмещению из бюджета. Рассмотрим данный признак подробнее.

Налоговый орган в ходе камеральной проверки налоговой декларации по НДС, представленной налогоплательщиком, может обнаружить, что содержащиеся в ней сведения об операциях противоречат (не соответствуют) сведениям об этих операциях в декларации по НДС, поданной контрагентом налогоплательщика, или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур. Руководствуясь положениями п. 3 ст. 88 НК РФ, в такой ситуации инспекция обязана направить налогоплательщику требование о представлении пояснений.

Требование направляется в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи (ТКС) через оператора электронного документооборота вместе с перечнем операций, отраженных налогоплательщиком в соответствующем разделе налоговой декларации, по которым установлены расхождения. Все выявленные расхождения инспекция укажет в виде кодов в приложении к требованию. При этом каждой операции будет присвоен отдельный код ошибки. Коды ошибок (их девять) перечислены ФНС в письме от 03.12.2018 N ЕД-4-15/23367@.

При получении требования о представлении пояснений у вас есть пять дней на их представление либо представление уточненной налоговой декларации.

Рассмотрим Ваши действия при получении требования о представлении пояснений.

Для начала нужно передать налоговому органу по ТКС через оператора ЭДО квитанцию о приеме требования. Это необходимо сделать в течение шести дней со дня его отправки налоговым органом.

Затем Вы в отношении записей, указанных в требовании, проверяете правильность заполнения декларации и сверяете каждую запись в декларации с вашими документами, например со счетом-фактурой. Проверяете расчет суммы налога как по ставке НДС, так и от стоимости покупки или продажи. Необходимо посмотреть, как отражен каждый реквизит записи, по которой установлены расхождения, например дата, номер, сумма. Если вычет по счету-фактуре принимался частями (т.е. несколько раз), то проверяете общую сумму НДС, которую вы приняли к вычету по всем записям этого счета-фактуры за все периоды.

В случае выявления ошибки, в результате которой занижена сумма налога к уплате, вам необходимо представить уточненную налоговую декларацию. Напомню, что во избежание ответственности за правонарушение в соответствии с пунктом 1 статьи 122 Кодекса и взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога, до представления уточненной налоговой декларации необходимо уплатить недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Вернемся к расхождениям. В случае, если после проверки корректности заполнения налоговой декларации ошибки не выявлены, необходимо уведомить налоговый орган путем представления пояснений.

Также необходимо представить пояснения с указанием корректных данных, если ошибка в налоговой декларации не повлияла на сумму НДС. В этом случае мы настаиваем на представлении уточненной налоговой декларации, устраняющей расхождения.

Позиция заключается в следующем.

В соответствии с пунктом 1 стать 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также **ошибок, приводящих к занижению суммы налога,** подлежащей уплате, **налогоплательщик обязан** внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им в налоговый орган налоговой декларации недостоверных сведений, а также **ошибок, не приводящих к занижению суммы налога**, подлежащей уплате, **налогоплательщик вправе** внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию.

Вместе с тем, пунктом 5 статьи 80 НК РФ установлено, что налогоплательщик или его представитель подписывает налоговую декларацию, подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в налоговой декларации. При этом данная норма распространяется на все показатели налоговой декларации, а не только на сумму исчисленного налога.

В случае отказа от представления уточненной налоговой декларации, содержащей недостоверные сведения, ответственное должностное лицо налогоплательщика подлежит привлечению к административной ответственности в соответствии с частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ - непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде.

Положительная судебная практика в регионе уже есть, причем она сформирована на уровне суда общей юрисдикции, т.е. по результатам обжалования постановления мирового судьи.

В соответствии с абзацем четвертым пункта 3 статьи 88 Налогового кодекса пояснения к налоговой декларации по НДС представляются в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота по формату, установленному приказом ФНС России от 16 декабря 2016 года N ММВ-7-15/682@. При этом при представлении указанных пояснений на бумажном носителе такие пояснения не считаются представленными.

Напоминаю, что в случае неисполнения обязанности по передаче налоговому органу квитанции о приеме Требования налоговым органом в течение 10 дней со дня истечения срока, установленного для передачи указанной квитанции, согласно подпункту 2 пункта 3 статьи 76 Кодекса может быть принято решение о приостановлении операций по банковскому счету. Кроме того, в случае неисполнения обязанности по обеспечению получения от налогового органа по месту нахождения документов в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота в течение 10 дней может быть принято решение о приостановлении операций по банковскому счету в соответствии с подпунктом 1.1 пункта 3 статьи 76 Кодекса.

Теперь перейдем от вопросов администрирования НДС к изменениям налогового законодательства, касающихся проведения контрольных мероприятий в рамках налоговых проверок.

В пункт 5 статьи 93 Кодекса внесены изменения, ограничивающие повторное истребование налоговыми органами документов независимо от оснований для их представления, в том числе в рамках истребования документов (информации) в соответствии со статьей 93.1 Кодекса.

При получении требования о представлении документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, т.е. вашей деятельности, необходимо его исполнить в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок уведомить, что не располагаете истребуемыми документами (информацией).

При получении требования о представлении документов (информации), направленного налоговым органом вне рамок проведения налоговых проверок, относительно конкретной сделки, его необходимо исполнить в течение десяти дней со дня получения или в тот же срок уведомить, что не располагаете истребуемыми документами (информацией).

Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанные сроки, налоговый орган при получении от лица, у которого истребованы документы (информация), уведомления о невозможности представления в установленные сроки документов (информации) и о сроках (при необходимости), в течение которых эти документы (информация) могут быть представлены, вправе продлить срок представления этих документов (информации).

Истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лицом лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом либо переданы в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика.

В пункт 5 внесены изменения, в соответствии с которыми ранее представленные в налоговые органы документы (информация) независимо от оснований для их представления могут не представляться при условии уведомления налогового органа в установленный для представления документов (информации) срок о том, что истребуемые документы (информация) были представлены ранее, с указанием реквизитов документа, которым (приложением к которому) они были представлены, и наименования налогового органа, в который были представлены документы (информация). Однако, указанное ограничение не распространяется на случаи, если документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу.

Аналогично в пункт 10 статьи 165 Кодекса и пункт 13 статьи 198 Кодекса внесены изменения, исключающие повторное представление контрактов (договоров).

Так, в случае, если контракты (договоры) ранее были представлены в налоговый орган для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов за предыдущие налоговые периоды или обоснования освобождения от уплаты акциза (возмещения сумм акциза), их повторное представление не требуется. Вместо представления указанных документов, вам необходимо представить в налоговые органы уведомление с указанием реквизитов документа, которым были представлены указанные документы, и наименования налогового органа, в который они были представлены.

Хочу также кратко сказать о новшестве – в настоящее время статья 92 Кодекса дополнена пунктом 6, где теперь предусмотрено вручение копии протокола допроса после его составления свидетелю лично под расписку.

Долгое время спорным моментом между налогоплательщиком и налоговыми органами было проведение дополнительных мероприятий налогового контроля и не сколько проведение, сколько ознакомление налогоплательщика с их результатами. Так, в соответствии с пунктом 6 статьи 101 Кодекса предусмотрено, что в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе вынести решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля. В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения. И все. Т.е. отсутствуют дальнейшие действия налогового инспектора.

Для налоговых проверок, завершенных позже 3 сентября 2018 года, изменился порядок оформления результатов по итогам проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля. Статья 101 НК РФ дополнена пунктом 6.1.

В соответствии с указанным пунктом начало и окончание дополнительных мероприятий налогового контроля, сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении дополнительных мероприятий налогового контроля, а также полученные дополнительные доказательства для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых, выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Кодекса в случае, если Кодексом предусмотрена ответственность за эти нарушения законодательства о налогах и сборах, фиксируются в дополнении к акту налоговой проверки. Т.е. теперь предусмотрено дополнение к акту. Дополнение к акту налоговой проверки должно быть составлено и подписано должностными лицами налогового органа, проводящими дополнительные мероприятия налогового контроля, в течение пятнадцати дней со дня окончания таких мероприятий.

Дополнение к акту налоговой проверки с приложением материалов, полученных в результате проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, в течение пяти дней с даты этого дополнения должно быть вручено лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителю), под расписку или передано иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем), если иное не предусмотрено пунктом 6.1 статьи 101 Кодекса.

При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, к дополнению к акту налоговой проверки не прилагаются.

В случае, если лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), уклоняется от получения дополнения к акту налоговой проверки, такой факт отражается в дополнении к акту налоговой проверки. В таком случае дополнение к акту налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения), иностранной организации или месту жительства физического лица и считается полученным на шестой день с даты отправки заказного письма.

Благодарю за внимание!