**Доклад начальника отдела камерального контроля УФНС России по Свердловской области Турусовой Надежды Юрьевны на тему «Риск-ориентированный подход при проведении камеральных налоговых проверок».**

Риск-ориентированный подход состоит в том, что интенсивность (форма, продолжительность, периодичность) проведения контрольных мероприятий выбирается в зависимости от того, к какой группе налогового риска относится налогоплательщик. Такое распределение осуществляет система управления рисками ФНС России, при этом учитывается наличие факторов риска (например, использование типовых договоров, отсутствие нарушений налогового законодательства, регулярность совершения не облагаемых НДС операций). Реализовали систему управления рисками на базе 84 критериев, которые заложены в систему. Каждый критерий имеет своё значение и бальность. Эти критерии отражают среду ведения финансово-хозяйственной деятельности.

По данным Федеральной налоговой службы, 27% налогоплательщиков имеют низкий уровень налогового риска, 68% средний, а доля высокорисковых налогоплательщиков-субъектов основного внимания налогового контроля – составляет только 5%.

По данным УФНС России по Свердловской области за 1 квартал 2018: организации с низким налоговым риском составили 26,6%, со средним -71,9%, с высоким - 1,5%.

ФНС России нацелена на управление налоговыми рисками на наиболее раннем этапе их формирования, включая их доведение до подконтрольных субъектов.

К настоящему времени объём и количество высокорисковых налогоплательщиков снижается. Это ваше не желание иметь дело с контрагентами, ведущими не прозрачную финансово-хозяйственную деятельность, высокорисковых, а так же работа контрольного и регистрационного блока. Наблюдается сокращение фирм-однодневок. За 2017 год по результатам мероприятий налогового контроля ликвидировано более 7 тысяч организаций- однодневок. Несмотря на то, что упрощается процедура регистрации, мы пытаемся удерживать некий баланс между простотой регистрации и чистотой реестра попадания в него фирм-однодневок.

Показатель чистоты среды, разработанный ФНС- это соотношение суммы расхождений в регионе к сумме налоговых вычетов по НДС. По этому же принципу должны работать и предприятия. Мы постепенно отходим от оценки каждого предприятия в отдельности. Более важно какая среда вокруг него, какой бизнес периметр, кто его клиенты, на сколько они сущностные компании, на сколько прозрачны. Меры администрирования нацелены на оценку бизнес среды. Риск менеджмент на предприятии, должен включать в себя показатель, на сколько контрагент прошёл проверку, в рамках исполнения договоров.

У ФНС больше возможности, чем у предприятия, но мы ограниченны с точки зрения донесения информации ст. 102 НК РФ. Всё что не подпадает под принципы налоговой тайны, мы стараемся донести. Основной помощник сайт ФНС, очень много сервисов реализовано с точки зрения оценки контрагентов и конкретных операций.

Например, одним из последних сервисов, которые мы реализуем, проверка фактов вывоза товаров в ходе осуществления внешне-экономической деятельности. На подходе сервис прозрачный бизнес, где будут размещаться общедоступные сведения, с учётом изменений ст. 102. Это сведения о задолженности, сведения о численности предприятия, об уплате налогов и так далее. Принцип- как можно более подробно и качественно информировать вас о потенциальных клиентах, для принятия решения.

Для бухгалтеров существует ряд электронных сервисов, которые позволяют уменьшить число ошибок в декларациях по НДС и автоматизировать взаимодействие с контрагентами и ФНС России по различным направлениям:

- «Сверься!» (используется до момента сдачи деклараций по НДС для выявления несоответствий в книгах покупок и книгах продаж контрагентов);

- «Такском-Картотека» (позволяет автоматизировать подбор документов, в частности, для подтверждения нулевой ставки НДС по экспортным операциям, и за считанные минуты отвечать на требования налоговых органов о представлении документов);

- «Такском-Досье» (обеспечивает моментальную проверку контрагентов на благонадёжность в официальных источниках-ЕГРЮЛ, информации о судебных делах и т.д.);

- и другие.

Но и это не единственный путь. Есть другой механизм.

Имидживые, бизнесовые риски на сайте ФНС. Мы можем информировать и адресно каждого налогоплательщика о его рисках. Это будет делаться через личный кабинет налогоплательщика.

Первый риск, который туда заложен, для апробации механизма и понимания спроса, это приостановка движения денежных средств по расчётным счетам за не представление налоговой отчётности, ст. 76 НК РФ. Это двойной риск.

С точки зрения налогового органа, это риск не представления отчётности. Риск со стороны субъекта это приостановление движения по расчётным счетам. При этом тот риск, который мы будем размещать в личном кабинете, он имеет несколько составляющих.

Первая это фактическая. В НК РФ прописаны все сроки представления налоговой и бухгалтерской отчётности. Налоговый календарь будет подгружён в личный кабинет. При этом будет указан сервис, в случае если в установленный срок соответствующая отчётность не представлена, то по истечении 11 дней налоговый орган имеет право вынести решение о блокировке счёта. Эта мера жёсткая, одна из самых страшных и действенных в первой части НК РФ, потому что штрафы, пени это не приятно, но приостановка расчётных счетов, это по сути парализация бизнеса. В части представления налоговой и бухгалтерской отчётности, ФНС решила сообщать о предстоящей приостановке денежных средств. На слайде цифра 6 это некий обратный отсчёт, 10 дней, в результате которых будет вынесено решение о блокировке счёта. С осени данный механизм рассчитывают запустить в автоматическом режиме.

Вторая составляющая, информационная для оценки менеджмента потенциальных рисков. Мы берём всю историю представления налоговой и бухгалтерской отчётности хозяйствующего субъекта за предыдущие 3 года и анализируем, на сколько своевременно и полно представляется отчётность. В том случае, если были допущены нарушения, то по теории вероятности рассчитывается вероятность нарушения сроков по текущей отчётности. Задача- напомнить вам о том, что раньше у вас были нарушения по представлению отчётности, и нам бы не хотелось, чтобы это повторялось.

Риск-это вероятность. Реагирование на риск это максимальное реагирование в точке его идентификации.

Не все риски, которые обслуживает ФНС, рождаются в процессе администрирования уже налоговыми органами. Основная доля приходится на риски, которые выявляются в ходе хозяйственной деятельности. Наша задача проинформировать вас для того, чтобы их не допустить.

Такой сервис, пока только в части приостановке движения денежных средств, будет распространяться на отчётность по всем налогам. В первую очередь запустим по НДС в сентябре, учитывая уровень его электронизации. А по остальным октябре.

Система управления рисками с точки зрения управления матрицы рисков в настоящее время верстается как раз со стороны контрольного блока. Мы будем готовы максимально полно информировать налогоплательщика о его рисках.

Мы погрузились дальше при субъектном анализе по рискам, поняли, что за предприятие, насколько оно сущностное, прозрачное. Второй этап погружение в его контакты. Мы сделали объектный риск-подход с точки зрения администрирования НДС. Всем известна система АСК НДС-2. Это система- которая сопоставляет данные из налоговых деклараций, по сути из книг покупок и книг продаж покупателя и продавца, и соответственно определяет налоговый разрыв. Система уникальна, так как мы однозначно знаем до копейки какой налоговый разрыв и оборот по организациям. Конечно это не полностью весь разрыв по экономике, но в данном случае это позволяет нам определять уровень прозрачности именно этой операции.

Когда в 2015 году система начала функционировать, то уровень налогового разрыва составлял 9%, это около 33 трл.руб. Это огромные деньги.

Конечно на запуске АСК НДС-2 было очень много технических ошибок связанных именно с учётом и ведением книг покупок и продаж. Из этой общей массы тот уровень, на который нацелен бороться налоговый орган, он терялся.

По результатам трёхлетнего периода использования АСК «НДС-2» стало сокращение технических ошибок учёта НДС, что положительно влияет на эффективность и оперативность реагирования налоговых органов на неправомерное уклонение от налогообложения.

Здесь не только вопрос правильности учёта, но и правильности понимания причины расхождения со стороны налоговых органов, правил обслуживания этих причин.

И налоговый органы и плательщики привыкли к системе, и в конце 2017 года налоговый разрыв уже составил в районе 1 %.

По Свердловской области данный показатель с 3,06% в 2016 году снизился до 0,61% в 2017.

То есть на фоне роста оборота НДС мы наблюдаем сокращение выявляемых расхождений. Это говорит о том, что и мы поправили свои алгоритмы и методологические вопросы, и хозяйствующие предприятия выстроили правила учёта.

Этот 1% говорит о том, что в нём сконцентрированы те, кто занимаются незаконными операциями налогообложения, в том числе связанные и с возмещением НДС из бюджета.

Здесь уже наша работа не в качестве аудитора по учёту как было в 2015 году, а в качестве контрольного блока. При этом мы сделали максимально всё для того, чтобы правил игры были известны. И контрольные соотношения, и алгоритмы сопоставления они все давно известны.

Вкратце напомним бизнес процесс. Он простой. Все математические соотношения, которые заложены в налоговую декларацию, рассчитываются автоматом, так же по факту представления налоговой декларации. По результатам расчёта, если контрольные соотношения не выполняются, то формируется требование о предоставлении пояснений и в электронном виде направляется уже в адрес такого налогоплательщика. Если то или иное расхождение не устраняется, дальше включаются мероприятия налогового контроля. Практика показывает, что требование о предоставлении пояснений довольно действенный механизм, части налогоплательщиков достаточно просто проинформировать.

Что касается второго этапа, то это сопоставление данных книг покупок и книг продаж. Мы идентифицируем два вида расхождений это- налоговый разрыв, когда у нас вычет не подтверждён исчислениями контрагента, и второе это когда мы операцию идентифицировали и вроде как сопоставили, но по какой лимбо причине сама сумма налога не бьётся между покупателем и продавцом, это вид «НДС».

В части контрольных соотношений- они публично вывешены на сайте ФНС. Как раз с токи зрения технических ошибок очень- много банальных. В настоящее время по результатам 2017 года их на порядок меньше. Они все равно присутствуют. Обслуживать это расхождение мы вынуждены. А по факту его нет как для бизнеса, так и для Налогового Кодекса. В том числе это банальные математические ошибки. Мы вынуждены с этим разбираться, потому что декларация заполнена не верно, суммы не бьются и возможно допущена ошибка. Практика показывает, что на самом деле это человеческий фактор. И ошибок приводящих к изменению налога как таковых нет. Но затраты несёт как бизнес в части обслуживания, так и налоговые органы. Правила заполнения налоговых деклараций реализованы во всех учётных системах, у многих операторах электронного документооборота. Не хотелось бы ни вас ни нас занимать пустой работой, дёргать вас от основной задачи –работы предприятия и извлечение прибыли.

Так же наиболее частыми ошибками являются: не верно указанные коды видов операций. Письмом ФНС России от 20.09.2016 года №СД-4-3/17657@ приведён перечень кодов видов операций, а так же конкретные примеры заполнения книг покупок и продаж в зависимости от хозяйственной операции. Данные ошибки, не приводящие к изменению сумм налога, можно поправить формализованными ответами. В случае если вы не закрыли автотребование, формализованный ответ можно направлять несколько раз. Корректировочные счета-фактуры составляются на разницу, а не сторнируются.

Исправленные счета-фактуры нужно регистрировать в книге покупок (путём составления дополнительных листов) того налогового периода, в котором был зарегистрирован первичный счёт-фактура до внесен в него исправлений.

То есть порядок регистрации покупателем исправленного счёта-фактуры в книге покупок зависит от момента получения его от продавца:

- если до представления декларации по НДС за квартал, в котором был зарегистрирован ошибочный счёт-фактура в книге покупок -последний необходимо снова зарегистрировать в книге покупок (его показатели отражаются в графах 15,16 со знаком «минус»), а затем зарегистрировать в обычном порядке исправленный счёт-фактуру, указав его номер и дату из строк 1а в графе 4 книги покупок;

- если после представления декларации по НДС за квартал, в котором был зарегистрирован ошибочный счёт-фактура в книге покупок -следует оформить дополнительный лист книги покупок за тот же квартал. В одной строке дополнительного листа отражается ошибочный счёт-фактура (его показатели со знаком «минус» отражаются в графах 15.16), а в следующей строке в общем порядке регистрируется исправленный счёт-фактура с указанием его номера и даты из строки 1а в графе 4 дополнительного листа книги покупок. В случае, когда после внесения таких исправлений в книгу покупок изменились ее итоги, нужно представить у3точнённую налоговую декларацию и при необходимости заплатить недоимку и пени.

«Сводный» счёт-фактуру агент может выписать только при отгрузках, совершённых в течении одного дня. Если же отгрузки произведены в разные дни, то выставление агентом «сводного» счёта-фактуры неправомерно.

Так же до сих пор самой распространённой ошибкой остаётся не верное указание общей стоимости по счёту-фактуре. Если НДС вы принимаете в части, то общая стоимость указывается полностью всегда. Не забывайте в 10 и 11 разделе налоговой декларации (журналы полученных и выставленных счетов-фактур) указывать авансовые счета-фактуры. Если в автотребовании указана ошибка по неотражённым операциям или 26 коду вида операции (реализация физ. лицам), то следует представить уточнённую налоговую декларацию. В случае реорганизации организации, налоговую декларацию следует представлять и за реорганизовавшуюся организацию и за предшественника. До сих пор многими предприятиями экспортёрами не верно используются коды видов операций 21 и 25. Не забывайте, что 25 код коррелируется с 21 (восстановлением) по экспортным операциям. При импорте товаров вместо номера счёта-фактуры указывается номер ТД или номер заявления, который присвоен налоговым органом, а не организацией.

Обратите внимание, на изменение отражений операций в части реализации и приобретения лома. В зависимости от вида операции и системы налогообложения хозяйствующих субъектов, заполняется 2,3,8 и 9 раздел налоговой декларации, а не 7. Используются коды видов операций 34,42, при авансах 41,43. Многие организации до сих пор отражают данные операции в 7 разделе налоговой декларации.

На какие объекты мы обращаем особое внимание.

Первое это контрольные соотношения. Особо хочется выделить контрольные соотношения 1.27 и 1.28. Это контрольные соотношения между агрегированными соотношениями 3 раздела налоговой декларации и 8 и 9 разделами, то есть аналитическими разделами книг покупок и продаж. Лицо, допустившее такое расхождение, например заполнившее 3 раздел и не заполнившее 9, раздел книгу продаж, автоматом генерирует расхождение всем своим контрагентам покупателям. И получается, что запускается процесс налогового администрирования не только в том налоговом органе, где он стоит на учёте, но и ещё по всей стране, где стоят на учёте его контрагенты.

Второе это расхождения по счетам-фактурам. Здесь всё понятно, это автотребования. Причём в настоящее время мы научились делить расхождения на «простые», когда мы понимаем что это в большей степени вероятности техническая ошибка, и мы работаем с сущностной компанией. И «сложные» расхождения там где налоговый разрыв между двумя фирмами однодневками, запускается механизм определения выгодоприобретателя, сбор достаточной доказательной базы для вменения значительных сумм, либо пресечения деятельности таких площадок.

Следующий момент это сомнительная задолженность. Что это имеется в виду. Система АСК НДС-2 это система начислений и вычетов. Если фирма «однодневка» представила декларацию, исчислила сумму налога, не поставила ни копеечки себе на вычет, при этом сумму налога не заплатила, АСК НДС -2 в простейшем алгоритме расхождений не формирует, начисления есть, значит и вычет возможен. Мы подключаем систему лицевых счетов и соответственно идентифицируем уплату или неуплату налога. При этом научились разделять задолженность на текущую, то есть у хозяйствующего субъекта действительно бывают тяжёлые случаи, в том числе отсутствие средств заплатить налог в связи с кризисными ситуациями на предприятии, и именно нарисованную задолженность для того, чтобы отойти от системы АСК НДС-2. Мы это маркируем и никакого разночтения в порядке администрирования по разрывам и задолженности не формируем. Это процесс одинаковый, работа и поиск выгодоприобретателей.

Трёхзвеньевая цепочка это математическая модель. Первое -это поиск выгодоприобретателя от налогового разрыва. В основу заложен поток. Если от налогового разрыва 90% всех операций приходится на прямую линию в течении трёх звеньев, при этом третье звено является сущностной компанией по субъектному анализу, то это трактуется как единое целое и направляется в налоговый орган, где стоят на учёте участники этой цепочки. У каждого своя сфера ответственности и набор мероприятий налогового контроля, с точки зрения формирования доказательн6ой базы. Работают одновременно три налоговых органа.

Коротко об остальном, у нас много налоговых деклараций, подписанных лицами, не имеющими на то полномочий, либо полномочия каким-либо образом были ограничены, несоблюдение п. 5 ст. 80 НК РФ. В настоящее время вносятся изменения в процесс администрирования, изменения в законодательство, позволяющее признавать декларации, представленные такими лицами недействительными, по сути их аннулировать. Со всеми вытекающими последствиями.

Ещё важный момент это счета-фактуры до 2015 года. Система запустилась в 2015 году и соответственно, то что происходит после 2015 года мы можем сопоставить. Всё что касается счетов-фактур до 2015 года, автотребования мы не формируем, так как не было обязательств, представлять эту информацию, но мы очень обращаем внимание на это. Мы не можем поставить жёстким алгоритм сопоставления, потому что есть разные категории предприятий, которые имеют право больше 3-хлет заявлять к вычету, например стройка, там особый порядок принятия к вычету, но для всех налоговых органов данная информация доводится и запускается процесс налогового контроля.

По 54.1 НК РФ в настоящее время формируем практику получение необоснованной выгоды в новом виде, то есть превышение прав по применению вычетов. Там есть 2 пункта, это прямая сделка, тогда мы доказываем, что её не было, здесь важно и идентифицировать, что и товара такого не было, а если он есть, надо идентифицировать откуда он взялся у проверяемого налогоплательщика. Мы доказываем, что сделки, которую он задекларировал, не было.

Второе это умысел. Умысел, это уже цепочка контрагентов, и краеугольным камнем здесь является подконтрольность, взаимозависимость, влияние, на звено на котором происходит оптимизация с точки зрения проверяемого плательщика.

Взаимодействие налоговых и правоохранительных органов становится все более тесным. ФНС России совместно со Следственным комитетом РФ подготовлены методические рекомендации «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной платы сумм налога «сбора») (приложение к письму ФНС России от 13.07.2017 №ЕД-4-2/13650@). Что такое «умысел» в целях налогообложения, разъясняется в п.3 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»: это включение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений либо умышленное непредставление налоговой декларации.

Теперь понятие «умысел» используется и при назначении штрафа за налоговые правонарушения. Обычно налогоплательщики вне зависимости от причин занижения налога подвергались штрафу по п. 1 ст. 122 НК РФ (20% от неуплаченной суммы налога).

Сейчас же, прежде чем применить к налогоплательщику меру ответственности по ст. 122 НК РФ, налоговый орган должен установить причину неуплаты налога. И если налогоплательщику будет вменён умысел в совершении данного правонарушения, то штраф с него должен быть взыскан уже в повышенном размере согласно п.3 ст. 122 НК РФ (40% от неуплаченной суммы налога)(письма ФНС России от 13.07.2017 №ЕД 4-2-13650, 16.08.2017 №СА-4-7/16152).

Например, ошибка, допущенная по причине низкой квалификации бухгалтера организации, может быть классифицирована как совершённая по неосторожности, что повлечёт за собой штраф в обычном размере. А вот совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искажённых, искусственных договорных отношений, имитация реальной экономической деятельности подставных лиц (фирм-однодневок), будет квалифицированы как умышленное совершение налогового правонарушения с наложением штрафа в повышенном размере.

Повышенный размер штрафов должен «стимулировать» бизнес к выходу из тени и отказу от использования всевозможных схем.

В соответствии с федеральными законами от 29.07.2017 №266-ФЗ и 28.12.2016 №488-ФЗ руководители, собственники, а в определённых случаях и главные бухгалтеры организаций теперь несут **персональную ответственность**, в том числе и за их налоговые долги., то есть в том числе своим имуществом.

Вот такие основные 2 момента, без которых применение 54.1 не возможно.

Специально создан контрольно-аналитический отдел в системе налоговых органов, который как раз в рамках 54.1 должен точно определить выгодоприобретателя от налогового разрыва, и непосредственно собирать доказательную базу.

Мы перестраиваем свои налоговые органы на то, что перед тем как выходить с проверкой и доначислениями, реализуется механизм работы комиссий по профилактике, на которых выслушивается и другая сторона. Действительно ли имела место оптимизация, и есть ли такие риски со стороны бизнеса. До налогоплательщика доносится информация по оспариваемой сделке и сомнительным контрагентам, с целью самостоятельной оценки налоговых рисков. Организации предлагается для добровольного исполнения налоговых обязательств представить уточнённую налоговую декларацию, без контрольной процедуры и начисления штрафных санкций и соответствующих пеней. Контрольная процедура это долго и дорого как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков. В этом плане мы как раз нацелены не на фискальную составляющую, а на профилактические мероприятия.

При оптимизации, риски остаются на стороне реального бизнеса. По НДС мы однозначно знаем, где разрыв, рано или поздно мы доходим до выгодоприобретателя. Если не успеваем в камеральной проверке, то передаём в отдел предпроверочного анализа и назначается выездная проверка. Информация не теряется, а копится. На выездной это крах бизнеса, чтобы устранить все нарушения за 3 года. Сложнее устранять за 3 года, чем вам предлагается по профилактике.

Как видится развитие системы. В первую очередь это интеграция с нашими информационными ресурсами, которые ФНС разрабатывает в рамках других проектов, в том числе маркировка, он-лайн кассы. На подходе реестр гражданского населения. В этом плане ФНС обладает большим массивом информации, которую полезно подчерпнуть на НДС обороте. Что имеется в виду. Весь импорт облагаемый налогом подгружен в систему АСК НДС-2 в рамках взаимодействия с ФТС, всё производство, купля-продажа на внутреннем рынке, так же отражаются в налоговых декларациях, а соответственно в АСК НДС. В настоящее время единственное, что остаётся в полузакрытом режиме это реализация в розницу, 26 код. Он-лайн кассы как раз позволят отслеживать 26 код, определить реальное выбытие товара в розницу, то есть окончательное формирование НДС. Маркировка и товарные позиции в самом чеке даёт понимание что это за товар.

Второе это интеграция денежного потока. У нас уже накоплен большой массив и опыт в рамках 86 ст. НК РФ. Есть разработанная система анализа движения банковских средств. Соответственно совмещение товарных и денежных потоков. Это огромный плюс с точки зрения администрирования, когда мы работаем по налоговому разрыву. Плюс мы работаем с Центральным банком РФ с точки зрения разработки изменений действующего законодательства, позволяющего и ЦБ и нам обмениваться массивами данных. То есть у нас есть товарный поток по счетам-фактурам, у них денежный поток.

Обмен данными как раз позволит совместить товарный и денежный поток. Когда мы работаем по уклонению от налогообложения, мы понимаем, что налоговый разрыв формируется между фиктивными фирмами, и выгодоприобретатель находится на несколько звеньев в стороне от этого разрыва. Задача налоговых органов как раз найти этого выгодоприобретателя. Последний тренд налогового контроля направлен не просто на понимание кто кому и сколько продал, а на понимание что именно продал, движение товара.

Проект маркировка. Прошёл пилот по шубам, как опробация. На очереди лекарственные средства и табачные изделия. Есть перечень товаров, подлежащий ближайшему маркированию. Это и касса – система, позволяющая формировать потребительскую корзину, понимать ценообразование по соответствующим товарам в рознице. Система прослеживаемости- это документарная маркировка, без наклеивания на товар, а контроль движения товара от его ввоза на территорию РФ. Далее эта система нацелена на реализацию этого товара на внутреннем рынке, либо потребление тем или иным способом, либо обратно реализация на экспорт, в том числе в рамках таможенного союза.

Это те направления по которым система развивается. Система АСК это совмещение денег, второе это погружение данных по товару, третье это окончание формирования он-лайн контроля за формированием НДС от импорта и производства до конечного потребителя, до реализации в розницу.