

ДОКЛАД

Риск-ориентированный подход при проведении камеральных налоговых проверок»

ФНС России на постоянной основе развивает концепцию риск-ориентированного подхода при проведении налоговых проверок.

Одним из приоритетных направлений при администрировании налога на добавленную стоимость является риск-ориентированный подход, который, в первую очередь, позволяет изменить концепцию налогового контроля и предполагает снижение количества проверок в зонах, где риск нарушений минимален.

При администрировании налога на добавленную стоимость налоговыми органами используется программное обеспечение АСК НДС-2, реализующее функции и задачи системы управления рисками при оценке плательщиков НДС, позволяющее в автоматическом режиме распределять налогоплательщиков НДС на группы налогового риска – высокий, низкий и средний. Распределение производится на основе общего анализа организации, анализа регистрационных данных, анализа контрагентов организации.

В группу низкого риска (зеленый цвет) входят плательщики, которые ведут реальную финансово-хозяйственную деятельность, исполняют свои налоговые обязательства перед бюджетом, имеют численность и активы.

Усиленному налоговому контролю подлежат плательщики, входящие в **высокую зону риска (красный цвет)**. Обычно это плательщики, имеющие низкую налоговую нагрузку, не обладающие ресурсами для ведения деятельности, имеющие недостоверные сведения о руководителе или месте нахождения организации, фирмы - «однодневки», данные организации не исполняют свои налоговые обязательства либо исполняют их в минимальном размере.

К категории со средним налоговым риском относятся налогоплательщики, которые не включены в группы с высоким или низким налоговым риском.

Информация о присвоенных критериях налогового риска отображается в программном комплексе и используется при камеральных, выездных проверках, при истребовании документов.

Благодаря внедрению системы управления рисками «АСК НДС-2» налоговые органы проводят полный и всесторонний анализ деятельности налогоплательщика и его контрагентов.

Результаты этого анализа помогают определить перечень мероприятий налогового контроля, не допустить неправомерное применение налоговых вычетов, а также выявить выгодоприобретателей по налоговым схемам.

Кроме того, в соответствии с изменениями, внесенными Федеральным законом 302-ФЗ от 03.08.2018 срок камеральной проверки по НДС сокращен до 2 месяцев.

Однако, при установлении признаков нарушения налогового законодательства руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе принять решение о продлении срока проведения камеральной проверки до трех месяцев со дня представления декларации. Таким образом, наличие нарушений приводит к повышенному контролю со стороны налоговых органов.

(Слайд 2). Письмом от 26 января 2017 г. N ЕД-4-15/1281@ был введен риск-ориентированный подход при истребовании документов при проведении камеральных налоговых проверок налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость, в которых отражены операции, не подлежащие (освобождаемые от налогообложения) налогообложению НДС

в соответствии с пунктами 2 и 3 статьи 149 Кодекса и подпадающие под понятие «налоговая льгота» с учетом пункта 1 статьи 56 Кодекса.

Предпосылками применения риск-ориентированного подхода являлась нецелесообразность сплошной проверки всех организаций, применяющих льготы по НДС, в связи с отсутствием выявленных нарушений по результатам камеральной налоговой проверки в более 90 % случаях.

Риск-ориентированный подход предполагает представление налогоплательщиками реестров документов вместо копий документов, выборочное истребование документов с использованием критериев отбора налогоплательщиков для истребования документов в разрезе налоговых периодов.

При этом при камеральной проверке налоговой декларации по НДС необходимо учитывать (Слайд № 3) уровень налогового риска плательщика, а также результаты проверки за предыдущие периоды.

Риск-ориентированный подход возможен только в том случае, если в ответ на требование о представлении пояснений, документы налогоплательщиком представлены в виде реестра подтверждающих документов (Слайд № 4).

Если реестр не представлен или представлен не по рекомендуемой форме, то камеральная проверка проходит без применения риск-ориентированного подхода.

Выборочное истребование документов возможно (Слайд № 5). При выборочном истребовании документов учитывается уровень риска налогоплательщика, а также соответствие определенным условиям, при этом у налогоплательщика высокого уровня риска всегда истребуются 40 % документов.

При истребовании документов необходимо учитывать, что 50 % от объема истребованных документов должны подтверждать наиболее крупные суммы операций.

Условия определения объема документов, подлежащих истребованию у налогоплательщика низкого уровня риска (Слайд № 6):

- если предыдущей проверкой нарушения были выявлены, истребуются 40 % документов;
- если предыдущей проверкой нарушения не выявлены или код операции отражен впервые, истребуются 10 % документов.

Для данной категории налогоплательщиков возможна периодичность истребования документов, если три периода подряд, предшествующих проверяемому периоду, нарушения не выявлены, то возможно не истребовать документы 3 квартала, а при представлении формы типового договора – 4 квартала.

Для налогоплательщиков среднего уровня риска применяются аналогичные условия (Слайд № 7):

- если предыдущей проверкой нарушения были выявлены или код операции отражен впервые, истребуются 40 % документов;
- если предыдущей проверкой нарушения не выявлены, истребуются 10 % документов (если применяется типовая форма для всех операций внутри кода, то истребуются 5 % документов).

Риск-ориентированный подход полностью не снимает с налогового органа контроль за обоснованностью применения налогоплательщиком льгот, а позволяет повысить контроль на проблемных участках, сконцентрировать усилия на «рисковых» налогоплательщиках.

Также упрощен порядок подтверждения нулевой ставки по отдельным операциям не копиями документов, а реестрами таможенных деклараций, транспортных, товаросопроводительных и других документов (пп. 15 ст. 165 НК РФ) Слайд 8:

В пакете документов можно представить:

- реестры таможенных деклараций (полных таможенных деклараций) с указанием в них регистрационных номеров соответствующих деклараций вместо копий этих деклараций;

- реестры таможенных деклараций (полных таможенных деклараций), а также транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов, подтверждающих вывоз товаров, вместо копий указанных документов.

Реестры представляются исключительно в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота. Порядок заполнения Реестров утвержден Приказом ФНС России от 30 сентября 2015 г. N ММВ-7-15/427 (Приложение N 15).

Федеральная налоговая служба разработала бесплатное программное обеспечение для заполнения указанных выше реестров, которое размещено на сайте налоговой службы, которое также реализовано в составе форм регламентированной отчетности «1С Бухгалтерия 8».

ФНС России опубликовала контрольные соотношения показателей форм реестров ТД и товаросопроводительных документов на сайте службы по адресу www.nalog.ru. (письмо от 19 декабря 2016 г. N ЕД-4-15/24309, от 07.02.2017 №ЕД-4-15/2130@).

Опубликованные контрольные соотношения позволят налогоплательщикам снизить налоговые риски при представлении реестров и до сдачи отчетности проверить соответствуют ли они требованиям налоговых органов, тем самым свести к минимуму ошибки при заполнении.

Реестры сведений заменяют представление таможенных деклараций и транспортных документов, которые представляются с отметками таможенных органов, выпускающих товар и таможенных органов убытия с территории РФ.

При выявлении несоответствия сведений, полученных налоговым органом от Федеральной таможенной службы, сведениям, содержащимся в реестрах, налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика

документы, подтверждающие сведения, по которым выявлены несоответствия.

В случае истребования налоговым органом документов, сведения из которых включены в реестры, копии указанных документов представляются налогоплательщиком в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа.

Также предусмотрено, что контракт для подтверждения применения налоговой ставки 0% представляется в налоговый орган один раз. В последующих случаях достаточно указать в уведомлении реквизиты документа, которым данный контракт передавался ранее, и в какой налоговый орган (п. 10 ст. 165 НК РФ).

В случае не представления Реестра сведений сохраняется обязанность представления пакета документов, предусмотренного статьёй 165 НК РФ, для подтверждения ставки 0% с отметками таможенных органов.

Обратите внимание, по Кодексу на таможенной декларации обязаны быть 2 отметки таможенных органов: таможня выпуска и таможня места убытия из РФ.

При этом, применяется письмо ФНС России от 31.07.2018 № СД-4-3/14795@. Письмо о том, что не требуется отметка таможенного органа «Выпуск разрешён» на таможенных декларациях для подтверждения ставки 0% по реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта (п.п. 1 п. 1 ст. 164 НК РФ), если таможенное декларирование и выпуск товаров осуществляются в электронной форме.

Подтверждение ставки 0% при вывозе товаров в страны ЕАЭС осуществляется аналогичным способом: представлением пакета документов, либо перечня заявлений.

Состав пакета документов аналогичен пакету при вывозе в страны дальнего зарубежья и установлен пунктом 4 раздела 2 *Протокола* «О

порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг» (Приложение № 18 к Договору «О Евразийском экономическом союзе» от 29.05.2014 года). Только вместо ДТ, представляются заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа, на территорию которого импортированы товары.

Т.е. в перечень заявлений могут быть включены только те заявления, которые проверены налоговым органом государства-члена ЕАЭС и подтверждена уплата косвенных налогов.

Просмотреть заявления с отметками налоговых органов об уплате косвенных налогов можно на сайте ФНС России nalog.ru. (есть соответствующий интернет-сервис).

Формы и формат перечня заявлений утверждены приказом ФНС России от 06.04.2015 № ММВ-7-15/139@.

Таким образом, введение системы управления рисками позволило сконцентрировать внимание на максимально рискованных компаниях, и вывести из зоны пристального контроля добросовестных налогоплательщиков. При использовании риск-ориентированного подхода периодичность и объем проверок зависят исключительно от масштабов рисков.