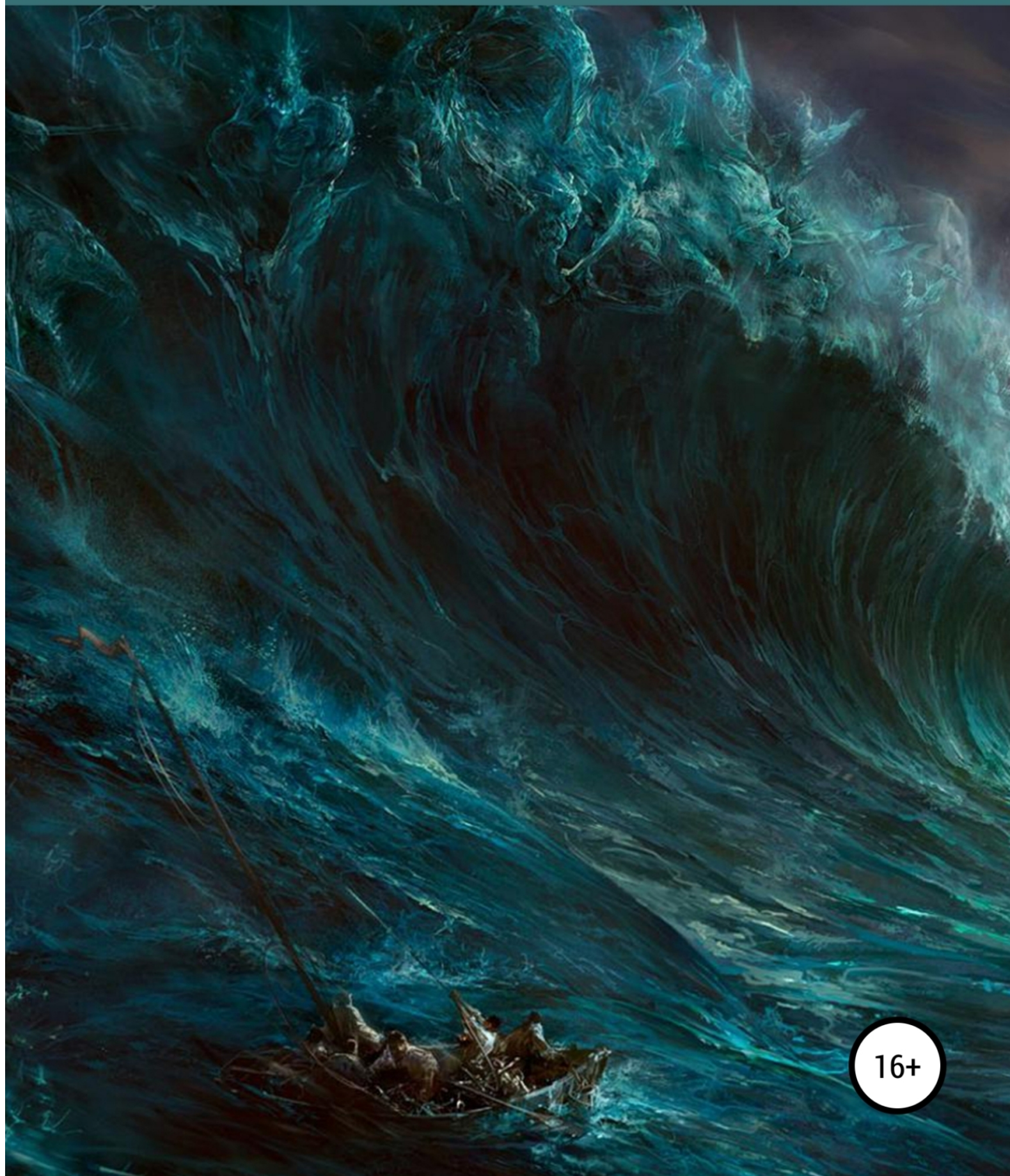


Станислав Джаарбеков

Налоговые риски: как выявлять и снижать?



16+

Станислав Джаарбеков

**Налоговые риски: как
выявлять и снижать?**

«Автор»

2022

Джаарбеков С. М.

Налоговые риски: как выявлять и снижать? / С. М. Джаарбеков —
«Автор», 2022

С налоговыми рисками сталкивается практически каждый налогоплательщик. В законодательстве довольно много неясностей, которые являются одной из причин налоговых рисков. Важно своевременно выявлять и проводить мероприятия по снижению налоговых рисков. В книге приведена авторская методика выявления налоговых рисков, которая основана на подходах, которые применяет ФНС России. Приведены возможные пути снижения налоговых рисков, примеры анализа налоговых рисков. Книга предназначена для главных бухгалтеров и сотрудников бухгалтерии, налоговых специалистов и консультантов, аудиторов, юристов, финансовых руководителей. Книга может быть интересна и студентам, изучающим экономические и юридические дисциплины. Читателям представлено 2-е издание книги. Первое издание состоялось в 2020 г.

© Джаарбеков С. М., 2022

© Автор, 2022

Содержание

1. Понятие, причины и виды налоговых рисков	5
Причины налоговых рисков	6
2. Методы выявления налоговых рисков. Оценка налоговых рисков.	9
Информация сотрудников	10
Контрольные процедуры	11
12 критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков	12
Показатели для зарплатной комиссии	24
Контрольные соотношения к налоговым декларациям и расчетам	25
Как анализировать и оценивать налоговые риски?	26
Налоговая ответственность и пени	29
Конец ознакомительного фрагмента.	30

Станислав Джаарбеков

Налоговые риски: как выявлять и снижать?

1. Понятие, причины и виды налоговых рисков

Налоговый риск – это вероятность наступления неблагоприятных последствий для налогоплательщика в виде доначисления налога, пеней, штрафов, в виде отказа в возмещении налога, назначения выездной налоговой проверки и т.п.

В законодательстве нет определения термину «налоговый риск». Указанное выше определение передает суть термина и вполне может использоваться для практических целей.

Автор ставит перед собой задачу предложить практические подходы в выявлении налоговых рисков, определении путей снижения налоговых рисков. Для этих целей, указанного выше определения вполне достаточно.

Существует разработанная система документов для риск-менеджмента, в которой применяется термин «риск». Например, разработаны "Стандарты управления рисками", сформулированные Федерацией европейских ассоциаций риск-менеджмента (FERMA). Также применяются COSO ERM (Концептуальные основы управления рисками организаций). Работу с налоговыми рисками можно строить, опираясь на методологию вышеуказанных стандартов.

Причины налоговых рисков

Налоговые риски могут возникать в следующих случаях (причины):

Спорные ситуации

Если налоговое законодательство не регулирует или не четко регулирует порядок налогообложения какой-либо ситуации и принято решение не платить налог (применить льготу, пониженную ставку налога и т.п.).

Спорных ситуаций очень много. Существуют целые справочники с перечнем спорных ситуаций и их анализом, например:

- Путеводитель по налогам. Энциклопедия спорных ситуаций по налогу на прибыль (СПС КонсультантПлюс)
- Путеводитель по налогам. Энциклопедия спорных ситуаций по НДС (СПС КонсультантПлюс)

Законодательство определяет, что правила исчисления налогов должны быть сформулированы четко и ясно. Так, пункты 6 и 7 статьи 3 "Основные начала законодательства о налогах и сборах" НК РФ определяют:

«6. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы, страховые взносы), когда и в каком порядке он должен платить.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).»

Но на практике этот важный принцип иногда нарушается и в законодательстве встречаются нормы, которые приводят к неясностям толкования правил исчисления и уплаты налогов.

Пример

Законодательство устанавливает льготу по налогу на имущество организаций для объектов основных средств, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством Российской Федерации предусмотрено определение классов их энергетической эффективности. Такие объекты ОС освобождаются от налога в течение трех лет со дня постановки на учет указанного имущества (п. 21 ст. 381 НК РФ).

До 2018 года считалось, что эта льгота распространяется и на нежилые здания, имеющие высокий класс энергетической эффективности. Контролирующие органы подтверждали возможность применения льготы по нежилым зданиям (например, Письмо ФНС России от 03.02.2017 N БС-4-21/1991) и многие налогоплательщики применяли ее.

В 2018 году сформировалась отрицательная судебная практика, исходя из которой следовало, что льгота по налогу на имущество не распространяется на нежилые здания, имеющие высокий класс энергетической эффективности (Определение Верховного Суда РФ от 17.04.2018 N 305-КГ18-501 по делу N А41-90181/2016, Определение Верховного Суда РФ от 03.08.2018 N 309-КГ18-5076 по делу N А60-7484/2017). В результате, налогоплательщики, воспользовавшиеся льготой вынуждены были доплатить налог с суммой пени, а иногда и со штрафами.

Спорные ситуации в связи с изменениями законодательства

Спорные ситуации могут возникать и в случае внесения изменений в законодательство. Так, в НК РФ ежегодно вносятся десятки изменений. Некоторые из изменений содержат неясности и противоречия.

Особенность таких спорных ситуаций в том, что так как вводятся новые правила, то налогоплательщику не удастся использовать судебную практику или официальные разъяснения. Такие разъяснения и практика появятся в будущем, но на момент принятия решения их, как правило, нет.

В связи с пределами прав налогоплательщика (необоснованная налоговая выгода)

Статья 54.1. «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов» НК РФ определяет границы допустимых средств снижения налоговой нагрузки. Если налогоплательщик переступает за установленные границы, то такое снижение налоговой нагрузки считается недопустимым.

В то же время, граница допустимого обычно не является четкой и существуют многочисленные пограничные ситуации, при которых налогоплательщик может считать, что применил допустимые методы, а налоговики, что нет.

Так, можно выделить следующие группы рискованных ситуаций, в связи со ст. 54.1. НК РФ:

- фиктивные сделки (сделки, которые фактически не совершались и оформлялись только на бумаге);
- сделки без деловой цели (сделки, основной целью которых является уменьшение налога);
- отражение операций в учете не в соответствии с их экономической сутью, когда юридическая форма и экономическая суть операции отличаются (нарушение приоритета экономической сути перед формой);
- заключение договоров с техническими компаниями без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели);
- иные формы искажения учета операций.

Контролируемые сделки

Если у налогоплательщика имеются, так называемые, контролируемые сделки (регулируются разделом V.1 НК РФ), то налоговый орган вправе провести контроль на соответствие рыночной цены таких сделок, для целей налогообложения. Правила такого контроля довольно сложны и контролируемые сделки, обычно приводят к налоговым рискам.

Налоговые контроли отклоняются от установленного норматива

Налоговики определяют налоговые контроли – показатели, по которым определяется нормативное значение в виде среднего значения в отрасли, в регионе и т.п. К таким контролям относятся налоговая нагрузка, рентабельность, доля вычета НДС и т.п.

Если показатели налогоплательщика существенно отклоняются от норматива, то такой налогоплательщик может заинтересовать налоговиков, что может привести к запросу дополнительной информации или к налоговой проверке.

Следует отметить, что отклонение от налоговых контролей не обязательно указывает на налоговое правонарушение. Обычно это только фактор привлечения внимания. К примеру, низкая налоговая нагрузка или рентабельность не являются правонарушением, но налоговики могут заинтересоваться налогоплательщиком с такими показателями, так как вероятность применения незаконных схем налоговой оптимизации таким налогоплательщиком существенно выше, чем тем, у кого налоговая нагрузка или рентабельность соответствуют среднерыночной.

Налоговые контроли, применяемые ФНС описаны в п. 2.1.3. книги.

Запущенный учет и недостатки документального оформления

Если учет налогоплательщика запущен, используется неэффективная система внутреннего контроля в части налогового учета, то это также может стать источником налоговых рисков. В таком случае велик риск совершения ошибок в налоговом учете, что приведет к налоговым доначислениям.

Налоговые риски могут быть связаны и с недостатками документального оформления. К примеру, ошибки в счете-фактуре могут привести к отказу в вычете НДС у покупателя.

Значение правильной оценки уровня налоговых рисков еще и в том, что по высоким налоговым рискам организации должны формировать оценочные обязательства (Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010), утв. Приказом Минфина России от 13.12.2010 N 167н). Многие публичные компании раскрывают информацию о налоговых рисках в бухгалтерской отчетности. Примеры такого раскрытия указаны в п. 5 книги.

2. Методы выявления налоговых рисков. Оценка налоговых рисков.

Учитывая, что налоговые риски могут привести к экономическим потерям, важно своевременно выявлять и работать над снижением налоговых рисков.

По моему мнению, важно назначить лицо, которое отвечает за регулярную работу с налоговыми рисками (их выявление и снижение). Таким лицом может быть финансовый директор, главный бухгалтер, руководитель налогового департамента или их заместители. Такое назначение позволит организовать регулярную работу по выявлению, мониторингу и снижению налоговых рисков.

Рассмотрим, какие методы могут использоваться для выявления налоговых рисков.

Информация сотрудников

Сотрудники компании могут столкнуться со спорной, рискованной ситуацией и обратиться вышестоящему руководству за помощью в разрешении ситуации.

К примеру, бухгалтер по учету основных средств может столкнуться с неясностью в отношении того или иного расхода к капитальным расходам (списываются постепенно, через амортизацию) или к текущим (списываются единовременно). Если такой бухгалтер обратится к вышестоящему руководителю (например, заместителю главного бухгалтера), то такое обращение может стать источником идентификации риска.

Контрольные процедуры

Большинство налогоплательщиков осуществляют разного рода контрольные процедуры в отношении своей деятельности. Так, ряд налогоплательщиков подлежат обязательному аудиту. Некоторые налогоплательщики проводят необязательный аудит. Внутренние проверки деятельности могут проводить службы внутреннего контроля, внутреннего аудита, ревизионные комиссии.

Любые контрольные процедуры могут выявить налоговый риск. Обычно для указанных выше проверок налоговые вопросы не являются основными, но проверяющие (аудиторы, контролеры) могут попутно выявить и налоговые рискованные зоны.

Важно создать систему фиксации налоговых рисков, выявленных в рамках контрольных процедур.

Налоговые риски могут выявляться и в рамках специально проводимого для этих целей налогового аудита. Дело в том, что так называемый «обязательный аудит» проводится с целью выражения аудитором мнения о достоверности финансовой отчетности организации. Налоговые вопросы не являются главной целью аудита и анализируются только существенные налоговые риски, которые могут влиять на достоверность финансовой отчетности. Поэтому специальная проверка организации, направленная на выявление налоговых рисков и ошибок, может оказаться существенно более результативной для указанных задач.

12 критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков

ФНС России применяет риск-ориентированный подход и на основании разного рода аналитических процедур выявляет налогоплательщиков, у которых предположительно могут быть правонарушения.

Ряд своих методик ФНС раскрывает и более того, рекомендует налогоплательщикам их использовать.

Одним из таких документов является Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», которым определены «Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок» (далее – Критерии).

В документе определены 12 критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков.

Текст документа, вместе с приложениями с данными о налоговой нагрузке и рентабельности по отраслям (видам экономической деятельности) размещен на официальном сайте ФНС РФ по адресу:

https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/

Перечень из 12 критериев указан в пункте 4 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (Приложение N 1 «Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков» к документу).

В конце Приложения 1 отмечается:

«Систематическое проведение самостоятельной оценки рисков по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности позволит налогоплательщику своевременно оценить налоговые риски и уточнить свои налоговые обязательства.»

Рекомендации по использованию 12 критериев приведены в Общедоступных критериях самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (Приложение N 2 к документу).

Указанные критерии используются налоговиками и вполне могут использоваться для анализа и выявления налоговых рисков.

В настоящее время по ряду показателей, используемых в вышеуказанных критериях, имеются альтернативные источники информации и показатели. К примеру, сервис ФНС «Налоговый калькулятор» позволяет получить налоговую нагрузку по виду деятельности, рентабельность по виду деятельности и ряд иных важных показателей с учетом масштаба и региона деятельности.

Рассмотрим подробнее 12 критериев ФНС.

Критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков

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

Этот критерий направлен, прежде всего, на организации, применяющие общую систему налогообложения. В тексте документа не говорится о том, что данный критерий не применим к организациям или ИП, применяющим специальные налоговые режимы (УСН, ПСН, ЕСХН,

НПД). Но учитывая, что налоговики при расчете налоговой нагрузки используют данных всех налогоплательщиков, то есть, прежде всего, организаций, применяющих общую систему налогообложения, применение этого подхода иными налогоплательщиками под большим вопросом. Обычно налоговая нагрузка налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы в два раза и более низкая, чем у налогоплательщиков, применяющих общую систему налогообложения.

Данные по налоговой нагрузке приведены в приложении N 3 «Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности» к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@.

Налоговая нагрузка приведена за каждый из прошедших календарных годов по Видам экономической деятельности (согласно ОКВЭД-2).

Начиная с 2017 года налоговая нагрузка приведена в двух вариантах:

- Налоговая нагрузка, % – Показывает налоговую нагрузку без учета страховых взносов.
- Справочно: фискальная нагрузка по СВ, % – Показывает налоговую нагрузку по страховым взносам (без учета иных налогов)

Пример (за 2021 год)

В отрасли «Строительство»:

Налоговая нагрузка, % – 10,1

Справочно: фискальная нагрузка по СВ, % – 3,6

В отрасли «Деятельность в области информации и связи – всего»

Налоговая нагрузка, % – 14,7

Справочно: фискальная нагрузка по СВ, % – 4,4

В отрасли «Добыча топливно-энергетических полезных ископаемых – всего»

Налоговая нагрузка, % – 50,2

Справочно: фискальная нагрузка по СВ, % – 1,0

В отрасли «Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов – всего»

Налоговая нагрузка, % – 2,8

Справочно: фискальная нагрузка по СВ, % – 0,9

Если налоговая нагрузка конкретного налогоплательщика существенно ниже, чем сложившаяся налоговая нагрузка в его отрасли, то это один из признаков возможных правонарушений. Налоговая инспекция может выбрать такого налогоплательщика для проведения выездной налоговой проверки.

Пример

Организация выступает подрядчиком строительно-монтажных работ, с основным кодом ОКВЭД 41 (относится к разделу ОКВЭД «Строительство»). Налоговая нагрузка за год составила 4%, по страховым взносам 0,8%.

Учитывая, что налоговая нагрузка существенно ниже сложившейся в отрасли «Строительство» (10,1% и 3,6%), нужно быть готовым к тому, что налоговые органы заинтересуются причиной столь низкой налоговой нагрузки.

Более низкая налоговая нагрузка налогоплательщика не означает что имеются нарушения. Так, низкая налоговая нагрузка может быть связана с большими инвестиционными расходами, с простоями и т.д.

В то же время, если у Вас сложилась низкая налоговая нагрузка, то это точно повод задуматься и найти объяснения причинам сложившейся ситуации.

Как ФНС рассчитывает налоговую нагрузку?

В приложении N 3 «Налоговая нагрузка по видам экономической деятельности» к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ прямо указывается:

– Расчет произведен с учетом поступлений по налогу на доходы физических лиц.

То есть, при расчете показателя «Налоговая нагрузка, %» учитываются не только все налоги, которые уплачиваются налогоплательщиком, но и НДФЛ. Дело в том, что работодатели уплачивают НДФЛ с доходов физических лиц, как налоговые агенты, а не как налогоплательщики. Но такой НДФЛ нужно учитывать в составе налогов.

– Налоговая нагрузка рассчитана как отношение суммы налогов и сборов по данным официальной статистической отчетности ФНС России к обороту организаций по данным Росстата, умноженное на 100%

В пункте 1 Приложения 2 к документу уточняется:

Налоговая нагрузка рассчитана как соотношение **суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов** и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Росстата).

Так, ФНС публикует Отчет по форме № 1-НОМ (Начисление и поступление налогов, сборов и страховых взносов в бюджетную систему Российской Федерации по основным видам экономической деятельности), который используется для расчета налоговой нагрузки по видам деятельности.

Формула расчета налоговой нагрузки:

$НН = \text{Налоги} : \text{Выручка} * 100\%$

Где,

НН – налоговая нагрузка (в процентах)

Налоги – Сумма уплаченных налогов за календарный год.

Выручка – Выручка за календарный год.

Какие налоги включаются в расчет налоговой нагрузки?

Нужно учесть все налоги, которые уплачиваются как налогоплательщиком.

Не нужно включать налоги, которые удерживаются как налоговым агентом (это налоги другого налогоплательщика). К примеру, если вы удерживаете НДС, как налоговый агент, при выплате дохода иностранной организации, такой НДС включать в сумму налогов не следует. Исключением является НДФЛ при выплате доходов физическим лицам – такой налог в расчете налоговой нагрузки учитывается.

НДС и таможенные пошлины, уплачиваемые по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, в расчете налоговой нагрузки не учитывайте (Письмо Минфина России от 11.01.2017 N 03-01-15/208).

Страховые взносы также включать в налоговую нагрузку не следует (Письмо ФНС России от 29.06.2018 N БА-4-1/12589@). Но нужно рассчитать отдельно налоговую нагрузку по страховым взносам по такой же формуле (в показатель налоги включить только страховые взносы).

Как рассчитать показатель Выручка?

Выручка определяется на основании бухгалтерской отчетности, а именно, по Отчету о финансовых результатах (ОФР).

Так, «Выручка» отражается в строке 2110, без НДС и акцизов.

В ОФР отражаются и иные доходы. Нужно ли учитывать их в составе выручки?

Из буквального прочтения текста Концепции, можно сделать вывод, что нет. Но это странно, так как прочие доходы (например, доход в виде процентов по займам или штрафы полученные), облагаются налогами увеличивая показатель налоги. По моему мнению, в показателе «Выручка» нужно учитывать все доходы, отражаемые в ОФР. В то же время, если Ваш налоговый инспектор сделает расчет налоговой нагрузки без учета прочих доходов, это расхождение всегда несложно пояснить.

То, что в «выручке» нужно учитывать и прочие доходы подтверждается Письмом ФНС России от 29.06.2018 N БА-4-1/12589@, которое указывает:

«Налоговая нагрузка по отдельной организации в целях сопоставимости с Концепцией рассчитывается как сумма уплаченных налогов с учетом НДС к сумме выручки от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов) и **прочих доходов**.»

Пример расчета налоговой нагрузки

По итогам календарного года доходы по данным бухгалтерской отчетности ООО «Бизнес» составили 10 000 тыс. руб. без НДС.

За календарный год начислено и уплачено налогов:

500 тыс. руб. налог на прибыль организаций;

1 200 тыс. руб. НДС, в том числе 200 тыс. рублей НДС, уплаченный таможенным органам при импорте товаров;

700 тыс. руб. НДС;

50 тыс. руб. налог на имущество организаций;

1 000 тыс. страховые взносы.

Таким образом, общая сумма налогов, без страховых взносов и НДС, уплаченного таможенным органам, составила: 1 750 тыс. рублей.

Налоговая нагрузка = 17,5% (1 750 тыс. : 10 000 тыс.)

Налоговая нагрузка по страховым взносам = 10,0% (1 000 тыс. : 10 000 тыс.)

Калькулятор налоговой нагрузки ФНС

Налоговую нагрузку по видам экономической деятельности можно определить и на основании Калькулятора налоговой нагрузки ФНС России:

<https://pb.nalog.ru/calculator.html>

Этот сервис является даже более удобным, так как в нем можно указать более точно (дробно) вид деятельности, учесть регион своей деятельности и размеры налогоплательщика.

Данные в этом сервисе указываются только на основании расчета **организаций на общем режиме налогообложения**. Если Вы применяете специальные налоговые режимы, то данные этого сервиса будут для вас не сопоставимы.

Кроме того, в расчете налоговой нагрузки на основании Калькулятора налоговой нагрузки ФНС России не учитываются НДС и страховые взносы.

В пояснении к сервису указывается, что показатель Доходы, для расчета налоговой нагрузки включает данные суммы строк 2110 (Выручка), 2320 (Проценты к получению) и 2340 (Прочие доходы) ОФР, без учета сумм доходов от участия в других организациях (строка 2310).

Какое отклонение считается отраслевой налоговой нагрузки считается значительным?

Каких-либо пороговых значений документами не установлено. Можно предположить, что если Ваша налоговая нагрузка ниже больше чем на 10% от отраслевой, то это может привлечь внимание налоговиков к Вашей организации.

Порог в 10% прямо указан к критерию 11 (рентабельность). Можно предположить, что и к налоговой нагрузке налоговики могут применить такой же порог.

Еще раз обращу внимание, что низкая налоговая нагрузка не является нарушением. Это только фактор привлечения внимания налоговиков.

Также напомним, что налоговая нагрузка в Критериях приведена по всем налогоплательщикам в стране, то есть с учетом всевозможных режимов налогообложения. Если Вы применяете специальные налоговые режимы (УСН, ЕСХН, ПСН), то ваша налоговая нагрузка, скорее всего, будет существенно ниже среднеотраслевой. В случае запроса от налоговиков, сам факт применения специальных налоговых режимов может объяснять низкую налоговую нагрузку.

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

Критерий распространяется на организации (в том числе и применяющие специальные налоговые режимы).

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение 2-х и более календарных лет.»

У убыточных налогоплательщиков обычно низкая налоговая нагрузка, так как основные налоги уплачиваются с добавленной стоимости (НДС, налог на прибыль организаций). Именно этим обуславливается интерес налоговиков к убыточным налогоплательщикам.

Убытки могут быть вполне обоснованными и не связанными с нарушениями.

Основной риск получения убытков в том, что это фактор привлечения внимания налоговиков, который может повлечь выездную налоговую проверку.

НК РФ устанавливает право налоговиков требовать у налогоплательщика представить необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка, если представлена налоговая декларация с убытками. Так, абз. 3 п. 3 ст. 88 НК РФ указывает:

«При проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации (расчета), в которой заявлена сумма полученного в соответствующем отчетном (налоговом) периоде убытка, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить в течение пяти дней необходимые пояснения, обосновывающие размер полученного убытка.»

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

Критерий распространяется на плательщиков НДС (организации и ИП).

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ этот критерий уточняется:

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

Доля вычетов рассчитывается следующим образом:

Доля вычета НДС = Сумма вычетов НДС : НДС начисленный * 100%

где,

Сумма вычетов НДС – Сумма вычетов НДС, отраженная в строке 190 раздела 3 Декларации по НДС

НДС начисленный – Сумма начисленного НДС, отраженная в строке 118 раздела 3 Декларации по НДС

Налогоплательщики, которые применяют ставку НДС 0%, в расчет включают также данные разделов 4 – 6 декларации по НДС.

Пример

В декларациях по НДС за последние 4 квартала общая сумма начисленного НДС составила 10 000 тыс. руб., а сумма вычетов НДС 9 000 тыс. руб.

Доля вычетов НДС составила 90% (9 000 тыс. руб. / 10 000 руб. x 100%).

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

Критерий распространяется на организации, являющиеся плательщиками по налогу на прибыль.

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«По налогу на прибыль организаций.

Несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов по данным налоговой отчетности с темпами роста расходов по сравнению с темпом роста доходов, отраженными в финансовой отчетности.»

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

Критерий распространяется на работодателей.

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«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).

Информация об адресах Интернет-сайтов территориальных органов Федеральной службы государственной статистики (Росстат) находится на официальном Интернет-сайте 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.

Информация об адресах Интернет-сайтов управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации находится на официальном Интернет-сайте ФНС России www.nalog.ru.

При выборе объектов для проведения выездных налоговых проверок налоговый орган учитывает также информацию, поступающую 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"), неоформлении (оформлении с нарушением установленного порядка) трудовых отношений и иную аналогичную информацию.»

Данные о среднемесячной заработной плате проще всего получить с помощью сервиса ФНС Калькулятор налоговой нагрузки:

<https://pb.nalog.ru/calculator.html>

Причем, этот сервис выдает информацию с учетом региона, подвидов деятельности и размера организации.

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

Критерий распространяется на налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы.

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«В части специальных налоговых режимов принимается во внимание приближение (менее 5%) к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, влияющих на исчисление налога для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы налогообложения (2 и более раза в течение календарного года).

В части единого сельскохозяйственного налога.

Приближение к предельному значению установленного статьей 346.3 Налогового кодекса Российской Федерации показателя, необходимого для применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей:

– 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.

В части упрощенной системы налогообложения.

Неоднократное приближение к предельным значениям установленным статьями 346.12 и 346.13 Налогового кодекса Российской Федерации показателей, необходимых для применения упрощенной системы налогообложения:

– 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;

– предельный размер доходов, определяемый по итогам отчетного (налогового) периода в соответствии со статьей 346.15 и подпунктами 1 и 3 пункта 1 статьи 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации, составляет не более 60 млн. рублей.

Примечание

С 1 января 2017 года предельный размер дохода и стоимости ОС увеличены до 150 млн. руб. (Федеральным законом от 30.11.2016 N 401-ФЗ).

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

Критерий распространяется на ИП, применяющих общий режим налогообложения.

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«По налогу на доходы физических лиц.

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).

Критерий распространяется на всех налогоплательщиков.

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«Обстоятельства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, указанные в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 53.»

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.

Критерий распространяется на всех налогоплательщиков.

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«Отсутствие без объективных причин пояснений налогоплательщика относительно выявленных в ходе камеральной налоговой проверки ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявленных несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, в случае, если в целях, предусмотренных п. 3 статьи 88 Налогового кодекса Российской Федерации, налогоплательщик вызван в налоговый орган на основании письменного Уведомления о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), предусмотренного пп. 4 п. 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, содержащего требование представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Необеспечение в нарушение пп. 8 п. 1 статьи 23 Налогового кодекса Российской Федерации, п. 1 статьи 17 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с учетом изменений и дополнений) сохранности данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), и уплату (удержание) налогов, а также их восстановления в случае утраты в результате форс-мажорных обстоятельств (пожар, затопление, наводнение, порча и пр.).»

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

Критерий распространяется на всех налогоплательщиков.

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«Два и более случая с момента государственной регистрации юридического лица, представления при проведении выездной налоговой проверки в регистрирующий орган Заявления о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица в части внесения изменений в сведения об адресе (месте нахождения) юридического лица, если указанные изменения влекут необходимость изменения места постановки на учет по месту нахождения данного налогоплательщика-организации.»

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

Критерий распространяется на организации (прежде всего, на общей системе налогообложения, но может применяться и к организациям, применяющим специальные налоговые режимы).

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«В части налога на прибыль организаций:

Отклонение (в сторону уменьшения) рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика от среднеотраслевого показателя рентабельности по аналогичному виду деятельности по данным статистики на 10% и более.»

Соответственно, если сложившаяся рентабельность организации более чем на 10 процентов ниже таковой в отрасли, это может стать причиной контрольных мероприятий со стороны налоговиков.

Почему низкая рентабельность привлекает налоговые органы?

Дело в том, что чем выше рентабельность, тем выше налоги, и наоборот.

Деятельность с низкой рентабельностью не является нарушением. Налоговые органы могут только предполагать, что низкая рентабельность «сделана искусственно», чтобы снизить налоги.

Как рассчитать рентабельность?

В Критериях приводятся данные по видам деятельности по двум видам рентабельности – рентабельность затрат и рентабельность активов.

Описание порядка расчета рентабельности приведено в примечании к Приложению 4 к Приказу ФНС России от 30.05.07 №MM-3-06/333@:

Рентабельность проданных товаров (продукции, работ, услуг) – соотношение между величиной сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) от продажи товаров (продукции, работ, услуг) и себестоимостью проданных товаров (продукции, работ, услуг) с учетом коммерческих и управленческих расходов. В том случае, если получен убыток от продажи товаров (продукции, работ, услуг), имеет место убыточность.

Порядок расчета рентабельности можно представить в виде формулы:

Рентабельность проданных товаров (продукции, работ, услуг) = Прибыль от продаж (стр. 2200 Отчета о финансовых результатах) : (Себестоимость проданных товаров (работ, услуг) (стр. 2120 Отчета о финансовых результатах) + Себестоимость коммерческих расходов (стр. 2210 Отчета о финансовых результатах) + Себестоимость управленческих расходов (стр. 2220 Отчета о финансовых результатах))

Рентабельность активов – соотношение сальдированного финансового результата (прибыль минус убыток) и стоимости активов организаций. В случае если сальдированный финансовый результат (прибыль минус убыток) отрицательный – имеет место убыточность.

Порядок расчета рентабельности можно представить в виде формулы:

Рентабельность активов = Прибыль от продаж (стр. 2200 Отчета о финансовых результатах) : Стоимость активов.

Стоимость активов (внеоборотных и оборотных) определяется на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности и равен показателю Активы Бухгалтерского баланса.

Рентабельность по калькулятору налоговой нагрузки ФНС

Рентабельность по видам экономической деятельности можно определить и на основании Калькулятора налоговой нагрузки ФНС России:

<https://pb.nalog.ru/calculator.html>

Этот сервис является даже более удобным, так как в нем можно указать более точно (дробно) вид деятельности, учесть регион своей деятельности и размеры налогоплательщика.

Данные в этом сервисе указываются только на основании расчета **организаций на общем режиме налогообложения**. Если Вы применяете специальные налоговые режимы, то данные этого сервиса могут быть для вас не сопоставимы.

Электронный сервис ФНС «Налоговый калькулятор по расчету налоговой нагрузки» показывает "Рентабельность продаж", которая определяется так:

Рентабельность продаж – отношение прибыли (убытка) от продаж к выручке от продаж. Для расчета показателя разделите строку 2200 "Прибыль (убыток) от продаж" Отчета о финансовых результатах на строку 2110 "Выручка" Отчета о финансовых результатах ("Методологические рекомендации по проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций" (утв. Госкомстатом России 28.11.2002)).

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

Критерий распространяется на всех налогоплательщиков.

ФНС предупреждает о рисках использования разного рода незаконных схем оптимизации. Я упоминал об этих схемах в начале этой книги, говоря о налоговом риске, связанном с применением ст. 54.1. НК РФ (пределы осуществления прав налогоплательщиком).

В приложении 5 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ приведены примеры способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском. По сути, ФНС описала типовые незаконные схемы минимизации налогов с использованием фирм-однодневок, фиктивных посредников, вексельные и страховые схемы продажи недвижимости, схемы с использованием инвалидов и т.д.

В приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ этот критерий уточняется:

«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".

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.

Уведомление производится путем подачи в налоговый орган, по месту нахождения организации (или по месту учета в качестве крупнейшего налогоплательщика), уточненных налоговых деклараций по налогам за те периоды, в которых осуществлялась деятельность с высоким налоговым риском.

Для идентификации цели подачи данной уточненной декларации (снижение/исключение рисков по пункту 12 Критериев) налогоплательщикам предлагается одновременно с уточненной декларацией представлять Пояснительную записку по форме, рекомендуемой ФНС России (приложение N 5 к Приказу от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@) (далее – Пояснительная записка).

В аналогичном порядке налогоплательщик может задекларировать уточненные налоговые обязательства, возникшие в результате принятия мер по снижению налоговых рисков при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности с применением способов, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды, но не представленных на сайте.

Налоговый орган, получивший уточненные налоговые декларации, а также представленную вместе с ними Пояснительную записку, проводит камеральную налоговую проверку в соответствии со ст. 88 Налогового кодекса Российской Федерации. При проведении камеральных налоговых проверок указанных уточненных деклараций с представленной к ним Пояснительной запиской дополнительные документы у налогоплательщика не истребуются.

Факт подачи налогоплательщиком уточненной декларации с целью снижения (исключения) рисков по пункту 12 Критериев налоговые органы учитывают в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок (или корректировки уже утвержденных планов выездных налоговых проверок) в сочетании с другими Критериями.

В случае наличия у налогового органа информации о ведении деятельности с признаками нарушений налогового законодательства, в отношении налогоплательщика, заявившего о мерах, предпринятых им для снижения рисков по пункту 12 Критериев, решение о назначении выездной налоговой проверки принимается только после предварительного согласования с ФНС России.»

Показатели для зарплатной комиссии

Письмо ФНС России от 25.07.2017 N ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам» устанавливал критерии выбора налогоплательщиков для, так называемой, «зарплатной комиссии». Документ утратил силу в связи с изданием Письма ФНС России от 07.07.2020 N БС-4-11/10881@. В то же время, «зарплатные комиссии» и общие подходы, изложенные в документе, продолжают применяться.

Суть этой «зарплатной комиссии» в том, что с помощью такой контрольной процедуры налоговые органы выявляют тех работодателей, кто недоплачивает налоги с заработной платы (НДФЛ и страховые взносы). Недоплата налогов может быть вызвана выплатой части заработной платы в конвертах или путем заключения вместо трудовых договоров, соглашений с ИП или физическими лицами, применяющими НПД.

В указанном выше письме изложены конкретные показатели, на которые налоговым органам рекомендуется обращать внимание.

Одним из наиболее важных является критерий 3 для НДФЛ – налогоплательщики – налоговые агенты, выплачивающие заработную плату ниже среднего уровня по видам экономической деятельности в регионе.

Этот показатель в целом соответствует критерию 5 Приказа ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@, который был рассмотрен выше.

Как уже отмечалось выше, данные этого показателя удобнее всего получать с помощью сервиса ФНС «Налоговый калькулятор»:

<https://pb.nalog.ru/calculator.html>

Письмо ФНС России от 25.07.2017 N ЕД-4-15/14490@ содержит и иные показатели. Так, к примеру, по страховым взносам рекомендовано обращать внимание на плательщиков:

1) имеющие задолженность по перечислению СВ, в том числе на дополнительное социальное обеспечение членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, а также отдельных категорий работников организаций угольной промышленности;

2) снизившие поступления СВ относительно предыдущего отчетного (расчетного) периода при постоянном количестве работников;

3) снизившие численность работников в течение отчетного периода более чем на 30% по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

4) плательщики, исчислявшие в предыдущих отчетных периодах страховые взносы по дополнительным тарифам 9% либо 6%, при этом в текущем отчетном периоде применившие иные ставки тарифов.

5) плательщики, использующие труд членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации, а также плательщики, относящиеся к организациям угольной промышленности, снизившие суммы исчисленных страховых взносов по тарифам на дополнительное социальное обеспечение членов летных экипажей воздушных судов гражданской авиации и отдельных категорий работников угольной промышленности.

Контрольные соотношения к налоговым декларациям и расчетам

ФНС России разрабатывает контрольные соотношения с целью проведения камеральной налоговой проверки. Контрольные соотношения позволяют налоговикам выявлять ошибки в представленной налоговой декларации.

Применение контрольных соотношений для проверки отчетности перед тем, как ее представить в налоговый орган – отличный и действенный способ выявить возможные ошибки.

Перечень контрольных соотношений и порядок их расчета раскрывается налоговой службой. Большинство современных бухгалтерских систем позволяют перед отправкой налоговой декларации проверить её на контрольные соотношения или же сразу указывают на явные ошибки.

Контрольные соотношения приведены на сайте ФНС по ссылке:

https://www.nalog.gov.ru/rn77/taxation/submission_statements/kontr_ratio/

Например, к декларации по НДС контрольные соотношения утверждены Письмом ФНС России от 23.03.2015 N ГД-4-3/4550@ "О контрольных соотношениях показателей налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость".

К декларации по налогу на имущество организаций контрольные соотношения утверждены Письмом ФНС России от 30.09.2020 N БС-4-21/15947@ "О направлении контрольных соотношений показателей формы налоговой декларации по налогу на имущество организаций".

Как анализировать и оценивать налоговые риски?

Выявленные на предыдущем этапе налоговые риски рекомендуется проанализировать. Результат может быть оформлен в виде отчета, содержащего следующую информацию:

Риск – приводится краткое описание риска

Сумма риска – указываются сведения о сумме риска для налогоплательщика – сумма расхода, вычета, льготы, которая является рискованной, а также сумма налога, штрафов и пени, которые могут быть наложены на налогоплательщика в случае разрешения спора не в пользу налогоплательщика.

Анализ риска – анализируются нормативные акты, судебная практика, разъясняющие письма контролирующих органов, мнения экспертов.

Оценка риска – вероятность разрешения спора не в пользу налогоплательщика. Производится экспертным путем, на основании анализа риска.

Например, можно использовать три уровня риска:

- Высокий (спор с большой вероятностью может быть разрешен в пользу налогового органа)
- Средний (спор с близкой вероятностью может быть разрешен как в пользу налогового органа, так и в пользу налогоплательщика)
- Низкий (спор с большой вероятностью может быть разрешен в пользу налогоплательщика)

Мероприятия по снижению риска – указываются мероприятия, которые позволяют снизить риск (подготовка дополнительных документов, изменение бизнес-процесса и т.д.). На основании мероприятий по снижению риска формируется план действий по снижению рисков, в котором определяются сроки таких мероприятий и ответственные лица.

Пример

Организация приняла решение ликвидировать объект незавершенного строительства. Производственный объект начали строить 5 лет назад, но затем строительство приостановили, в связи с нехваткой финансирования. В последующем у компании сменился генеральный директор, который принял решение о смене видов деятельности и было принято решение ликвидировать объект незавершенного строительства, за его ненадобностью. Сумма понесенных капитальных затрат составила 100 млн. рублей.

Организация приняла решение признать сумму капитальных затрат 100 млн. рублей внереализационными расходами, с уменьшением налога на прибыль, ссылаясь на подпункт 8 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

В то же время, в некоторых разъяснениях Минфина РФ правомерность признания таких расходов ставится под сомнение.

Приведем описание возможного анализа такого риска:

Риск

Внереализационный расход по налогу на прибыль, отраженный в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций за ____ год, в связи с ликвидацией объекта незавершенного строительства ____, расположенного по адресу ____.

Сумма риска

Сумма основного риска – 20 млн. рублей (Сумма внереализационного расхода составила 100 млн. рублей, что привело к уменьшению налога на прибыль организаций в размере 20 млн. рублей).

Пени – (указывается сумма пени)

Штраф – 4 млн. рублей (сумма штрафа в связи с неуплатой налога по п. 1 ст. 122 НК РФ)

Анализ риска

*Пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ определяет, что внереализационными расходами признаются расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, на списание нематериальных активов, **включая суммы недоначисленной** в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также **расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества**, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы.*

Минфин России и ФНС России неоднократно отмечали, что при списании незавершенного строительства стоимость капитальных затрат не может признаваться внереализационным расходом, так как пп. 8 п. 1 ст. 265 НК РФ допускает такое признание только для основных средств, но не для незавершенного строительства. Такое мнение выражено в письмах:

Письмо Минфина России от 14.03.2019 N 03-03-06/2/16615

Письмо Минфина России от 20.01.2017 N 03-03-06/1/2486

Письмо Минфина России от 07.10.2016 N 03-03-06/1/58471

Письмо Минфина России от 23.11.2011 N 03-03-06/1/772

Письмо Минфина России от 03.12.2010 N 03-03-06/1/757

Письмо ФНС России от 27.08.2018 N СД-4-3/16501@

В то же время, существует устойчивая судебная практика в пользу налогоплательщиков по этому вопросу. Суды выносят решения в пользу налогоплательщиков, отмечая, что в НК РФ нет запрета на признание расходов в связи со списанием незавершенного строительства. Примеры таких судебных решений:

Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.01.2019 N Ф07-16106/2018 по делу N А56-9767/2018

Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 18.01.2018 N Ф09-8546/17 по делу N А60-15584/2017

Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 15.03.2016 N Ф04-284/2016 по делу N А67-8553/2014

Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 27.06.2016 N Ф09-4723/16 по делу N А76-17698/2015

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 07.09.2010 по делу N А38-7141/2009 (Определением ВАС РФ от 20.01.2011 N ВАС-18063/10 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ)

Оценка риска

Налоговый риск – низкий

Риск возникновения спора – высокий

Риск возникновения спора можно оценить как высокий, так как существует устойчивая позиция и Минфина России, и ФНС России, исходя из которой, налогоплательщик не вправе признать как внереализационный расход сумму затрат на незавершенное строительство, при ликвидации объекта.

При этом налоговый риск можно оценить как низкий, так как сложилась устойчивая судебная практика в пользу налогоплательщиков.

Мероприятия по снижению риска

1) Провести проверку документального оформления и учета ликвидации незавершенного строительства, подтверждающие факт ликвидации объекта, сумму затрат на ликвидацию,

а также то, что объект возводился для деятельности, направленной на получение дохода (экономически оправдан).

Ответственный _____. Срок _____.

2) Провести проверку документального оформления и учета капитальных затрат в объект незавершенного строительства, подтверждающие сумму капитальных затрат.

Ответственный _____. Срок _____.

3) Направить в Минфин России запрос на получение разъяснения по вопросу правомерности признания в составе внереализационных расходов суммы затрат на незавершенное строительство, при ликвидации объекта.

Ответственный _____. Срок _____.

4) Зафиксировать сложившуюся устойчивую судебную практику по вопросу правомерности признания в составе внереализационных расходов суммы затрат на незавершенное строительство, при ликвидации объекта.

Ответственный _____. Срок _____.

5) Провести отбор юридической компании для оказания правовой помощи в возможном споре по указанному вопросу. Получить мнение отобранной юридической компании по этому вопросу.

Ответственный _____. Срок _____.

На этом этапе работы с налоговыми рисками можно дополнительно оценивать вероятность привлечения должностных лиц к административной и уголовной ответственности.

К примеру, для налоговых преступлений определены суммовые пороги, начиная с которых совершенное деяние считается преступлением. Соответственно, если сумма правонарушения не превысила суммовой порог, то такое правонарушение преступлением не признается.

Налоговые преступления регулируются статьями 198 – 199.4 Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ).

К примеру, для уклонения от налогов с организации в крупном размере (ч. 1 ст. 199 УК РФ) установлен суммовой порог 15 млн руб. за три года.

Для уклонения от налогов с организации в особо крупном размере (ч. 2 ст. 199 УК РФ) установлен суммовой порог 45 млн руб. за три года.

Налоговая ответственность и пени

Принимая решение о принятии налогового риска важно оценивать возможные налоговые последствия. НК РФ устанавливает пени за просрочку уплаты налога. Кроме того, к налогоплательщику может быть применен штраф.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.