

## Критерии назначения выездных налоговых проверок: как не попасть на крючок ФНС

Как видно из официальной статистики, опубликованной на сайте ФНС России, количество выездных налоговых проверок сокращается. То есть, налоговые органы выбирают кандидатов для проверки точно и целенаправленно. И этому предшествует длительная аналитическая работа.

Так инспекция путем анализа информации о деятельности налогоплательщика осуществляет отбор заинтересовавших ее налогоплательщиков.

И уже результатом проводимой аналитической работы является включение налогоплательщиков в **план выездных налоговых проверок**. Об этом финансовое ведомство напомнило в Письме от 15.02.2017 N [03-02-07/1/8547](#).

Основным документом, используемым в аналитической работе налоговых органов, является [Концепция](#) системы планирования выездных налоговых проверок, утвержденная Приказом ФНС России от 30.05.2007 N [ММ-3-06/333@](#) (далее - Концепция). Она определяет 12 критериев налоговых рисков, по которым осуществляется отбор.

Критерии рисков размещены на сайте ФНС и регулярно обновляются. ФНС рекомендует каждому налогоплательщику ознакомиться со сведениями, размещенными на сайте, для самостоятельной оценки рисков ([https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/)).

Иными словами, каждый налогоплательщик может самостоятельно определить, попадает ли его деятельность в зону с высоким налоговым риском (Письмо Минфина России от 23.06.2016 N [03-02-08/36472](#)). Возможность невключения в план выездных налоговых проверок зависит в большинстве своем от прозрачности деятельности, а также полноты исчисления и уплаты налогов в бюджет.

## Остановимся подробно на каждом из обозначенных критериев:

**1. У налогоплательщика низкая налоговая нагрузка.** Налогоплательщик может самостоятельно оценить риск включения в план выездных налоговых проверок, сравнив свою фактическую налоговую нагрузку со среднеотраслевым уровнем. Если интегральная налоговая нагрузка ниже отраслевой налоговой нагрузки, он может быть включен в план выездных налоговых проверок. Налоговая нагрузка определяется как отношение сумм уплаченных налогов к полученной выручке (см. п. 1 Приложения № 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007г. № [ММ-3-06/333@](#)):

Обосновать низкую нагрузку можно, к примеру, снижением доходов и ростом расходов, указав конкретные обстоятельства, которые к этому привели. Нелишним будет написать, что в текущем году компания принимает меры по снижению расходов, а также в случае стабилизации спроса планирует поднимать цены на производимую продукцию (работы или услуги).

**2. Отражение налогоплательщиком в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.** При самостоятельной оценке организацией рисков назначения выездной налоговой проверки по данному критерию, следует исходить из того, что в процессе ведения финансово-хозяйственной деятельности возможны убытки. Налоговые органы привлекают компании, которые ведут убыточную деятельность в течение двух и более календарных лет подряд.

**3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.** Данный критерий позволяет оценить деятельность налогоплательщика, который уплачивает налог

на добавленную стоимость (работает с НДС). Налоговые вычеты по НДС считаются значительными, если их доля от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89% за 12 месяцев. Например, доля вычетов по НДС может превысить 100% в случае пополнения материальных запасов, покупки новой техники и оборудования. А значит, такое поведение является экономически оправданным, хоть и негативно отражается на величине контролируемых показателей.

**4. опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).** Данный критерий риска подразумевает налоговые расходы не должны расти быстрее налоговых доходов. Критерием является 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.** Средняя заработная плата рассчитывается налоговыми органами на основании данных налоговой декларации, либо расчета авансовых платежей по страховым взносам в Пенсионный фонд, поскольку ее ежеквартально сдают все налогоплательщики, в том числе на УСН и ЕНВД. На официальном сайте ФНС России размещены статистические показатели среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или по конкретному субъекту РФ.

Без внимания не останется и информация, поступающая от граждан, юридических лиц, правоохранительных или иных органов, о выплате работникам заработной платы "в конвертах" либо о нарушениях трудового законодательства, допущенных при оформлении сотрудников ([п. 5](#) Общедоступных критериев оценки рисков). Эти и иные аналогичные сведения будут также учитываться налоговым органом при планировании выездной проверки.

**6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.** Так принимается во внимание приближение (менее 5%) к предельному значению установленных Налоговым кодексом РФ величин показателей, влияющих на исчисление налога для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы налогообложения (два и более раза в течение календарного года).

**7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.** Относится к налогам на доходы физических лиц. Доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных [статьей 221](#) Налогового кодекса РФ, 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%.

**8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия деловой цели.** Речь идет об организации деятельности на основе заключения договоров с контрагентами - перекупщиками или посредниками без видимой деловой цели, т.е. разумных экономических или иных причин ([п. 8](#) Общедоступных критериев оценки рисков).

Если будет установлено, что основной целью сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) налога, налогоплательщик лишится права на уменьшение налоговой базы или налога к уплате ([пп. 1 п. 2 ст. 54.1](#) НК РФ).

Кроме того, одним из обязательных условий реализации указанного права признается исполнение сделки (операции) надлежащим лицом: либо стороной договора, заключенного с налогоплательщиком, либо лицом, которому обязательство по исполнению сделки передано по договору или закону ([пп. 2 п. 2 ст. 54.1](#) НК РФ). Следовательно, чтобы определить, может ли налогоплательщик воспользоваться налоговой выгодой, налоговый орган должен установить фактического исполнителя.

В то же время необходимо отметить, что возможность достижения налогоплательщиком того же результата

экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций) сама по себе не является основанием признать налоговую выгоду необоснованной ([п. 3 ст. 54.1](#) НК РФ).

**9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.** Отсутствие без объективных причин пояснений налогоплательщика относительно выявленных в ходе **камеральной налоговой проверки** ошибок в налоговой декларации либо выявленных несоответствий сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, имеющимся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, в случае, если в целях, предусмотренных [пунктом 3 статьи 88](#) Налогового кодекса РФ, налогоплательщик вызван в налоговый орган на основании письменного уведомления о вызове налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), предусмотренного [подпунктом 4 пункта 1 статьи 31](#) Налогового кодекса РФ, содержащего требование представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

**10. Частая смена налоговой инспекции.** Правда, в план выездных проверок рискует попасть только организация, которая с момента своего создания два раза и более меняла официальный адрес (подавала по этому поводу заявления о государственной регистрации изменений, вносимых в учредительные документы юридического лица).

**11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.** Налоговые органы могут заинтересоваться деятельностью налогоплательщика, если уровень ее рентабельности (прибыльности) значительно ниже среднестатистического уровня рентабельности для данной сферы деятельности ([п. 11](#) Общедоступных критериев оценки рисков).

Необходимые для сравнения статистические данные по рентабельности приведены в Расчете рентабельности продаж и активов по основным видам экономической деятельности ([Приложение N 4](#) к Приказу).

В соответствии с [п. 6](#) Приказа ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ значения показателей налоговой нагрузки ежегодно до 5 мая актуализируются и размещаются на официальном сайте ФНС России ([https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference\\_work/conception\\_vnp/](https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/)).

До момента обновления можно использовать данные за последний предшествующий год, в отношении которого утверждены такие показатели. Этот вывод следует из [п. 2](#) Приказа ФНС России от 22.09.2010 N ММВ-7-2/461@.

Риск подвергнуться выездной налоговой проверке есть у налогоплательщика ~~~ плательщика налога на прибыль, у которого согласно бухгалтерской отчетности отклонение рентабельности в сторону уменьшения от среднего показателя рентабельности по аналогичному виду деятельности (по данным статистики) в среднем на 10% и выше.

Сверке подвергнутся два показателя: рентабельность активов и рентабельность продаж.

Источником информации для контролирующего органа в обоих случаях станут данные, отраженные в годовой бухгалтерской отчетности:

- в Бухгалтерском [балансе](#) организации;
- в [Отчете](#) о финансовых результатах.

**12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском,** то есть деятельности, в отношении которой есть основания полагать, что она направлена на получение необоснованной налоговой выгоды ([п. 12](#) Общедоступных критериев оценки рисков), а именно:

- руководители (уполномоченные лица) покупателя и поставщика не присутствовали при обсуждении условий поставок и при подписании договоров;
- отсутствуют документы, которые подтверждают полномочия руководителя (представителя) компании-контрагента, копии документа, удостоверяющего его личность;
- нет информации о фактическом местонахождении контрагента, его складских, производственных, торговых площадей;
- нет информации о контрагенте из открытых источников (например, рекламы);
- нет информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ;
- регистрация контрагента по адресу "массовой" регистрации, ликвидация юридического лица в принудительном порядке ([письма](#) Минфина России от 19.03.2010 N 03-02-07/1-118, от 16.03.2010 N 03-02-07/1-110);
- 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 либо производство товара, выполнение работ или оказание услуг;
- отсутствие реальных действий плательщика (или его контрагента) по взысканию задолженности и рост задолженности плательщика (или его контрагента);
- выпуск, покупка/продажа контрагентами векселей, ликвидность которых неочевидна или не исследована, а также выдача/получение займов без обеспечения;
- 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.

Необоснованной такая налоговая выгода признается, если для ее получения налогоплательщик ([п. 3, 4](#) постановления Пленума ВАС РФ N [53](#)):

- искажил действительный экономический смысл совершенной хозяйственной операции;
- специально осуществил операцию, которая не обусловлена разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера);
- отразил в учете и отчетности хозяйственную операцию, которой не было в действительности.

Указанные критерии выездной налоговой проверки свидетельствуют о том, чем больше вышеперечисленных признаков будут одновременно присутствовать во взаимоотношениях налогоплательщика с контрагентами, тем выше будет степень риска по его включению в план выездных налоговых проверок.