КонсультантПлюс



СЕМИНАР-ТРЕНИНГ

ПРАКТИКУМ ДЛЯ ПРОФЕССИОНАЛА



Тема:

«Что расскажет ваша отчетность налоговым органам»

420021, г. Казань, ул. Татарстан, 22. 8 этаж
Тел: 8-800-700-52-23 (843)515-20-20
E-mail: cons@vkons.ru
Сайт: vkons.ru

Содержание

1. Практика выявления схем уклонения от уплаты налогов 3
2. Автоматизированный отбор кандидатов на выездную проверку: алгоритм работы. 21
3. Статья 54.1 НК РФ: пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы 29
4. Взаимодействие ИФНС с органами МВД и Следственным комитетом РФ: практические аспекты 39
5. Частые типовые ошибки при начислении налогов, выявляемые в ходе камеральных проверок 48
6. Показатели налоговой отчетности, привлекающие внимание налоговиков: расхождение в декларациях по налогу на прибыль и НДС 62
7. Какие показатели бухгалтерской и налоговой отчетности сравниваются при проверке 67
8. Скидки, премии, бонусы по договору поставки. Налоговые риски 94
9. Возврат товара по претензии, по условию договора: документальное сопровождение, налоговый и бухгалтерский учет 101
10. Налогообложение штрафных санкций 122

Вопрос №1. Практика выявления схем уклонения от уплаты налогов.

ФНС России и Следственный комитет РФ подготовили методические рекомендации по выявлению умысла в налоговых правонарушениях.

В Методических рекомендациях приведены примеры невиновных деяний, правонарушений, совершенных по неосторожности, а также умышленных правонарушений. Выявлять наличие умысла должны налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля.

***

13. **В практической деятельности выявляются следующие схемы, применяемые для уклонения от уплаты налогов**

13.1. Классической схемой уклонения от уплаты налогов является применение фиктивных сделок, с целью увеличения стоимости приобретенного товара (услуг) - завышения расходной части либо с целью занижения доходной части, а именно продажа товара по заниженной стоимости (экономически необоснованные сделки). Фиктивные сделки могут быть заключены недобросовестными налогоплательщиками как с фирмой-однодневкой, так и с аффилированной организацией.

В рамках проверки необходимо доказать, что организацией-налогоплательщиком и ее контрагентами создан фиктивный документооборот, направленный на необоснованное получение налоговой выгоды. В связи с этим необходимо доказать, что контрагент налогоплательщика является фирмой-однодневкой или аффилированной организацией, что данный факт известен должностному лицу организации-налогоплательщика, а также опровергнуть сведения, указанные в оправдательных документах к фиктивному договору, тем самым подтвердить отсутствие финансово-хозяйственной операции, подтвердив, что предоставленные налогоплательщиками в налоговый орган сведения являются ложными.

На стадии налоговой проверки целесообразно проведение следующих мероприятий:

- установить и опросить руководителей, лиц, ответственных за исполнение и принимающих товары (работы, услуги), а также бухгалтеров организации-налогоплательщика и его контрагентов об обстоятельствах заключения и исполнения сомнительного договора, истребовать документы, подтверждающие сомнительные финансово-хозяйственные операции, в том числе и не обязательные для ведения (переписка, заявки, протоколы совещаний, складские книги, журналы въезда и выезда, журналы выдачи пропусков и др.), провести их анализ;

- в случае установления в числе контрагентов налогоплательщика организаций, относящихся к группе риска (фирмы-однодневки, аффилированной организации), необходимо провести комплекс мероприятий, направленных на связь указанных организаций (лиц, причастных к их деятельности) с должностными лицами организации-налогоплательщика;

- установить и допросить лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки (как правило, руководитель организации является лицом номинальным), включая лиц, фактически оказывающих бухгалтерские услуги, в том числе путем проведения анализа движения денежных средств, перечисленных на расчетные счета контрагентов (как правило, это те же лица, которые оказывают услуги для проверяемого налогоплательщика), направить запросы и истребовать сведения об IP-адресах по месту выхода в сеть для направления налоговой отчетности и распоряжения расчетным счетом по системе удаленного электронного доступа. Установить и допросить лиц, фактически распоряжавшихся расчетным счетом организации, отношения с которой носили фиктивный

характер. Характер расчетов между налогоплательщиком и его контрагентами может свидетельствовать о том, что расчетные счета поставщиков фактически использованы как транзитные;

- об умысле может свидетельствовать наличие в помещении организации-налогоплательщика печатей фирмы-однодневки, бланков аффилированных организаций и другие следы создания фиктивного документооборота, в связи с чем необходимо провести осмотр помещения с привлечением и специалистов в области IT-технологий (для исключения самоуничтожения либо блокировки цифровой информации), при этом при себе необходимо иметь постановление о выемке документов и предметов, в соответствии со статьей 94 Кодекса с целью изъятия оригиналов оправдательных и иных документов, интересующих проверяющего, для исключения их уничтожения и замены возможных вещественных доказательств. В случае установления лиц, причастных к деятельности фирмы-однодневки, необходимо ориентировать орган дознания на проведение оперативно-розыскных мероприятий (как правило, наиболее результативным является обследование помещений) по месту возможного нахождения первичной документации фирмы-однодневки; полученные результаты оперативно-розыскных мероприятий подлежат анализу, включая проведение почерковедческих исследований достоверности подписи руководителей на документах первичного учета; при установлении в период проведения проверки, что бухгалтерский и налоговый учет фирм-однодневок ведут бухгалтера проверяемой организации, изъять необходимую документацию и предметы (печати, бланки, флешнакопители, серверы, токены, рутокены и т.д.) в порядке статьи 94 Кодекса;

- анализ сопутствующих договоров (аренда складского помещения, перевозка грузов и иные), в результате чего можно установить невозможность перевозки товара в указанном объеме и в сроки согласно договору поставки, при этом следует проводить не только допрос водителей, перевозчиков товара, арендодателя, но и делать расчет объемов и массы товара с целью установления действительных его объемов и сопоставление данных объемов с объемами грузовых автомобилей, а также объемами склада, где хранился данный товар. При необходимости также нужно определять соответствие условий содержания товара с условиями его хранения на складах, обеспечивающими сохранность товара и его потребительских свойств;

- установить реального производителя товара или поставщика товара. Это возможно, например, путем анализа сертификатов на товар, где в обязательном порядке указывается производитель товара, путем запроса сертифицирующего органа с целью выяснения вопроса, кому из производителей товара выдавался сертификат (в случае если речь идет о такой категории товара, который подлежит обязательной сертификации, путем проведения мониторинга рынка аналогичных товаров, через отслеживание движения товара, а также движения денежных средств по всей цепочке контрагентов);

- установить лиц, фактически выполнявших работы (оказывавших услуги), либо установление факта того, что работы (услуги) вообще не выполнялись (не оказывались). С этой целью налоговому органу целесообразно провести анализ объектов, на которых якобы выполнялись работы, опросить лиц из числа заказчиков, а также работников организации-налогоплательщика, выполнявших трудовую деятельность в проверяемом налоговом органе;

- установление факта нереальности затрат, понесенных организацией якобы по факту оказания услуг фирмой-однодневкой (относительно специфических услуг маркетинговых, консалтинговых, пр. подобных). Отражение в учете предприятия затрат данной категории, как правило, свидетельствует об их фиктивности, в связи с чем их реальное осуществление должно подвергаться особой проверке.

Немаловажное значение имеет проведение анализа отражения в учете предприятия налогоплательщика движения материалов по счетам бухгалтерского учета. При этом в случае отражения в учете фиктивного движения товаров (поступление, списание в производство) необходимо опросить бухгалтера на основании чего (каких документов, кем представленных) осуществлялось отражение товаров в учете, контрольные функции руководителя по факту отражения таких товаров в учете, дача отдельных поручений об их учете.

Об умышленном приобретении налоговой выгоды могут свидетельствовать также и подтвержденные доказательствами доводы налогового органа о наличии следующих обстоятельств, известных должностным лицам организации-налогоплательщика:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, место нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг (например, продажа товаров или покупка, перепроизводство, если даже оно не планировалось, заключение договоров до момента государственной регистрации - договор был заключен в 2013 году, а государственная регистрация контрагента произошла в 2016 году);

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, а также денежных ресурсов;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

13.2. Дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов

Для того чтобы минимизировать налоговую нагрузку, многие налогоплательщики свою деятельность, имеющую определенные ограничения, препятствующие переходу на упрощенную систему налогообложения, делят на ряд более мелких, подпадающих под упрощенную систему налогообложения (далее - УСН) .

В рамках налоговой проверки обстоятельства, свидетельствующие об умышленных действиях налогоплательщика, можно установить в ходе осмотра помещения и территории, допроса сотрудников магазина, анализа движения денежных средств на расчетных счетах предпринимателей, проверки кассовых книг и ККМ, установить лицо, которому подчиняются управляющие отделами, единые складские помещения, транспорт, грузчики и иной персонал.

Так, об умышленных действиях налогоплательщика свидетельствует следующее:

- реализация товара предпринимателем осуществляется в пределах торговых площадей, используемых налогоплательщиком, при этом арендованные предпринимателем у налогоплательщика торговые площади фактически не представляют собой самостоятельную торговую точку с автономной системой торговли, имели общие входы, общие торговые залы, оформленные в едином фирменном стиле сети магазинов общества, в которых находились и товары, принадлежащие обществу, и товары предпринимателя;

- не обособлены от торговых площадей, занимаемых товарами налогоплательщика, единые складские помещения;

- получение денежных средств от покупателей товаров общества и предпринимателя осуществлялось через единые кассовые линии (кассовые терминалы), расчеты с покупателями осуществляются работниками налогоплательщика на всех кассах, в том числе принадлежащих предпринимателю. Выручка, полученная от продажи товаров, учитывается через единое программное обеспечение кассовой техники, производится совместное инкассирование выручки налогоплательщика и предпринимателя;

- товары приобретаются налогоплательщиком и предпринимателем по заявке предпринимателя у одних и тех же поставщиков, при этом товары для общества и товары для предпринимателя поступают на склад и в магазины общества, доставка, разгрузка товара и его хранение осуществляется силами общества ввиду отсутствия соответствующих работников у предпринимателя;

- трудовую деятельность фактически осуществляли одни и те же сотрудники, которые воспринимают общество и предпринимателя как единый субъект предпринимательской деятельности.

Таким же образом налогоплательщики формально делят бизнес с целью подпадания под УСН.

С целью выявления и доказывания таких схем налоговым органам необходимо ориентироваться на следующие обстоятельства:

- разделенные организации осуществляют один вид деятельности, находятся по одному юридическому адресу, используют одни и те же помещения, кадровый персонал, имеют единую материально-техническую базу, одних заказчиков, представляют собой единый комплекс, вовлеченный в единый производственный процесс;

- ведение налоговой и бухгалтерской отчетности одними лицами, оказание услуг одним заказчикам; сотрудники данных организаций выполняют одну и ту же работу в соответствии с должностными обязанностями, у сотрудников может быть одежда с единым логотипом;

- организации совместно хранят бухгалтерские документы и документы по ведению финансово-хозяйственной деятельности, используют единый IP-адрес, расчетные счета обществ открыты одними и теми же лицами в одних банках, товарно-материальным обеспечением занимается один менеджер по снабжению;

- в случае приближения получаемых доходов в одной из организаций группы взаимозависимых лиц к предельно допустимому размеру для применения УСН договоры с заказчиками либо расторгаются, либо заключаются дополнительные договоры с другой взаимозависимой организацией на тех же условиях.

С целью установления данных обстоятельств необходимо проверить взаимозависимость юридических лиц, установив выгодоприобретателя, с этой целью необходимо проанализировать информационные ресурсы, провести осмотры помещения, допросить сотрудников всех звеньев, а также их контрагентов.

В случае применения схемы дробления путем вывода активов с целью снижения их величины, предельной для налогоплательщика, позволяющей применять упрощенную систему налогообложения, необходимо проведение оценки реальности расчетов по сделке, период, в котором сделки заключались, лицо, ответственное за принятие решения о

приобретении актива, допросить установленных лиц на предмет причастности к принятию такого решения.

13.3. Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок

Так, налогоплательщик и иные организации, входящие в группу компаний "А", создали схему взаимоотношений по аренде производственных мощностей таким образом, чтобы здания, сооружения, земельные участки, машины и оборудование, необходимые для производства автомобилей, находились в собственности резидента ОЭЗ, уплачивающего налог на прибыль по ставке 0%. ООО "Б" было создано как единый подконтрольный имущественный центр с целью аккумулирования на счетах этой организации значительных денежных средств в виде арендной платы для последующего их вывода за границу в виде дивидендов. Такая организация финансово-хозяйственной деятельности обеспечивала арендаторам возможность отражать в составе расходов по налогу на прибыль затраты в виде арендных платежей в завышенных размерах и минимизировать налоговые поступления в бюджет.

Как и в схемах с экономически необоснованными сделками в данном случае налоговому органу необходимо установить, что арендатор и арендодатели являются взаимозависимыми организациями, и их отношения влияют на результаты заключенных ими сделок и свидетельствуют о существовании между ними согласованных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов.

Часто встречающимся способом необоснованного получения налоговых льгот является фиктивное привлечение в качестве подрядчика общественной организации инвалидов с целью уклонения от начисления НДС по строительным работам для собственных нужд.

Хозяйствующий субъект, фактически выполняя строительно-монтажные и проектные работы для собственных нужд самостоятельно, привлекает в качестве подрядчика общественную организацию инвалидов. Она привлекает следующих субподрядчиков: хозяйствующих субъектов, являющихся фирмами-однодневками, и временные трудовые коллективы, члены которых фактически являются работниками заказчика. Налогоплательщиком - общественной организацией инвалидов неправомерно заявляется льгота по НДС, предусмотренная статьей 149 Кодекса, со стоимости строительно-монтажных и проектных работ, производимых и реализуемых организациями, члены которых являются инвалидами и их законными представителями.

Обстоятельство, которое необходимо установить в ходе налоговой проверки, это фиктивность сделки (договора подряда) - отсутствие выполнения работ на объектах налогоплательщика сотрудниками общественной организации.

13.4. Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды

С целью занизить налогооблагаемую базу многие налогоплательщики документально заменяют одни правоотношения другими, в связи с чем при проведении проверок необходимо проводить анализ условий договора, включающий в себя две взаимосвязанные и взаимообусловленные процедуры - анализ с точки зрения норм гражданского и налогового права, выявив сделку, которая имела место в действительности, исходя из фактических обстоятельств.

Например, чтобы избежать уплаты НДС с аванса, стороны заключают договор займа, а после отгрузки товара засчитывают заемные средства в счет его оплаты. Или заключают с контрагентом договоры комиссии, хотя реально осуществляют сделки по купле-продаже товаров.

На практике чаще всего встречается подмена договора купли-продажи, который в зависимости от обстоятельств преподносится как договор комиссии, как договор лизинга либо как договор реализации долей в уставном капитале.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (п. 1 ст. 454 ГК РФ).

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (п. 1 ст. 990 ГК РФ).

Налогообложение по договору комиссии происходит следующим образом. Комитент передает товар комиссионеру. При этом право собственности на товар к комиссионеру не переходит, а потому на основании статьи 39 Кодекса у комитента не возникает доходов от реализации товаров, облагаемых НДС и налогом на прибыль. Комитент списывает в расходы сумму вознаграждения, уплачиваемую комиссионеру, и принимает к вычету НДС с этой суммы. А комиссионер рассчитывает налог на прибыль и НДС только с комиссионного вознаграждения.

Если договор комиссии переквалифицировать в договор купли-продажи, то бывший комитент будет являться продавцом. Для него датой перехода права собственности и датой реализации товара будет считаться день передачи товара покупателю. На эту дату бывший комитент должен отразить в налоговом учете выручку от реализации при исчислении налога на прибыль и НДС, так как он этого не сделал, при проверке налоговый орган должен начислить налог, штрафы и пени. Сумму вознаграждения, которое он выплатил посреднику, налоговый орган из расходов должен исключить, в вычетах по НДС с этой суммы отказать.

Бывший комиссионер становится покупателем и в дальнейшем продавцом. При проведении проверки налоговому органу необходимо затребовать и проанализировать следующие документы и условия сделки: отчет комиссионера (агента), дату перечисления денежных средств, изменение цены по условиям договора, условие об оплате товара не позднее определенного срока, условие о перечислении оплаты за товар частями независимо от его реализации.

При посреднических договорах в соответствии со ст. 999 ГК РФ обязательно составляется отчет комиссионера (или агента - при агентском договоре). Согласно п. 1 ст. 990 ГК РФ договор комиссии должен исполняться за счет комитента. Установление в ходе анализа движения денежных средств на расчетных счетах налогоплательщика перечисления денежных средств до реализации товара свидетельствует о том, что договор исполняется за счет комиссионера, что противоречит правовой природе посреднических отношений.

Наличие в договоре условия об оплате товара не позднее определенного срока также противоречит понятию посреднической сделки. По договору комиссии посредник перечисляет деньги за товар после его реализации. Принимая на себя обязанность оплатить товар не позднее определенной даты, комиссионер согласился нести риск невозможности дальнейшей продажи товара, что соответствует договорам купли-продажи, а не договорам комиссии (п. 1 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85 "Обзор практики разрешения споров по договору комиссии", далее - Письмо ВАС РФ N 85);

По договору финансовой аренды (договору лизинга) арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное владение и

пользование. В случаях, когда договоры купли-продажи заменяются договорами лизинга, оплата фактически производится в рассрочку и обозначается как лизинговые платежи.

Основная выгода договора лизинга состоит в том, что его применение позволяет налогоплательщику использовать ускоренную амортизацию, а это значит, стоимость основного средства будет списываться в расходы по налогу на прибыль в три раза быстрее.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на следующие условия договора лизинга:

- договор лизинга заключен на срок значительно меньший, чем срок полной амортизации имущества;

- в договоре отсутствуют условия, свойственные именно договору лизинга. Все компоненты и условия (предмет, продавец, срок, плата, условия) должны быть отражены в договоре лизинга. Кроме того, в договоре должно быть указано, на чьем балансе будет учитываться имущество.

При наличии таких обстоятельств договор лизинга может быть переквалифицирован в договор купли-продажи на условиях рассрочки платежа.

Реализация долей в уставном капитале - данная сделка не облагается НДС (п. п. 12 п. 2 ст. 149 Кодекса). Поэтому, чтобы избежать уплаты НДС, налогоплательщики продажу недвижимости или оборудования иногда оформляют как реализацию доли в уставном капитале.

Например. Налогоплательщик-"продавец" договорился с покупателем о продаже объекта недвижимости. Для этого создал Общество с минимальным уставным капиталом (10 000 рублей), а затем через договор займа внес в учредительный капитал общества 65 млн рублей. На эти заемные деньги подконтрольное вновь созданное Общество купило у налогоплательщика-"продавца" объект недвижимости. После чего покупатель приобрел долю в этом Обществе. В данном случае сделка по приобретению доли прикрыла сделку по купле-продаже недвижимости.

При проведении проверки необходимо обратить внимание на совокупность обстоятельств совершения сделки, а именно:

- осуществление созданным ООО реальной финансово-хозяйственной деятельности до и после указанной сделки, предоставление нулевой отчетности в налоговый орган;

- наличие имущества для ведения деятельности;

- взаимозависимость контрагентов;

- движение денежных средств (проведение расчетов в короткий срок, через один банк, фактическое использование одной и той же суммы);

- наличие отчета оценщика о рыночной стоимости имущества, цель проведения оценки.

Успешно завершилось тестирование первых сценариев в рамках второго этапа пилотного проекта ФНС России "Интеграция информационных систем организаций - участников налогового мониторинга с АИС "Налог-3".

Второй этап тестирования стартовал 21 марта. Он включает в себя девять базовых сценариев информационного взаимодействия. Тестирование первых двух - определение доступности информационной системы организации и информирование налогового органа о доступности - уже завершено всеми участниками пилотного проекта.

Сейчас в процессе тестирования находятся следующие шесть сценариев. До 27 мая участники налогового мониторинга должны проверить функционирование сервисов по предоставлению реестра документов, размещенных в электронном архиве информационной системы налогоплательщика, направлению запроса на просмотр документа, доразмещению документа в данный архив, направлению запроса на получение отчета о работе запросной системы, получению протокола и сводного протокола операций.

До конца июня участники пилотного проекта должны завершить наиболее трудоемкий процесс - тестирование файлового обмена. На основе результатов тестирования электронных сервисов участниками рабочей группы подписывается протокол тестирования.

Напомним, что участники налогового мониторинга к 2023 году должны подготовить свои информационные системы к интеграции с АИС "Налог-3". Для их удобства в рамках пилотного проекта по интеграции в 2021 году была создана рабочая группа. Сейчас в нее входит 31 организация, участвующая в налоговом мониторинге. Для них была разработана система "Песочница", которая позволяет налогоплательщикам самостоятельно проводить тестирование web-сервисов своих информационных систем.

"В этом году участникам налогового мониторинга необходимо подготовить свои информационные системы к интеграции, заранее заложить время и обеспечить технические, финансовые и трудовые ресурсы для соблюдения установленных сроков. Часть организаций уже начали самостоятельно готовиться к переходу на расширенный способ информационного взаимодействия. Для групп компаний будет достаточно пройти тестирование одному из представителей, а затем настроить системы остальным. Поэтому подготовкой к интеграции уже занимаются большинство участников налогового мониторинга. Это позволит регламентировать сценарии взаимодействия и автоматизированный контроль, сделает файловый обмен по современному каналу взаимодействия юридически значимым и безопасным", - отметила начальник Управления налогового мониторинга ФНС России **Марина Крашенинникова.**

II. Назначение и задачи АИС "Налог-3"

2. АИС "Налог-3" представляет собой единую информационную систему ФНС России, обеспечивающую автоматизацию деятельности ФНС России по всем выполняемым функциям, определяемым Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 N 506 (в действующей редакции, далее - Положение о ФНС России), в том числе прием, обработку, предоставление данных и анализ информации, формирование информационных ресурсов налоговых органов, статистических данных, сведений, необходимых для обеспечения поддержки принятия управленческих решений в сфере полномочий ФНС России и предоставления информации внешним потребителям.

3. АИС "Налог-3" создана с целью повышения эффективности реализации полномочий и решения задач, определенных в Положении о ФНС России.

4. АИС "Налог-3" направлена на решение следующих задач:

а) обеспечение "открытости" налоговых органов для налогоплательщика, путем упрощения процедур его взаимодействия с ФНС России и перевода их в электронный вид;

б) создание единого информационного массива и подключение налоговых органов к новым внешним источникам информации;

в) гарантированное соблюдение регламентных процедур налогового администрирования, качество и сроки их реализации;

г) снижение текущих издержек налогового администрирования, в первую очередь за счет создания и внедрения электронной системы массовой обработки поступающих в налоговые органы сведений;

д) совершенствование процедур информационного взаимодействия с органами государственной власти и местного самоуправления;

е) обеспечение контроля над налоговой деятельностью налогоплательщика путем создания единого и достоверного ресурса, содержащего всю информацию по конкретному налогоплательщику ("досье" налогоплательщика), в том числе сведения, позволяющие своевременно выявлять признаки ухода от уплаты налогов;

ж) обеспечение автоматизированного мониторинга деятельности Федеральной налоговой службы со стороны руководства налоговых органов;

з) повышение качества контрольной работы, в том числе за счет комплексного использования созданного единого информационного ресурса и подключения налоговых органов к новым внешним источникам информации;

и) повышение качества принятия решений, анализа и прогнозирования за счет создания аналитических инструментов, позволяющих проводить анализ и прогнозирование налоговых поступлений с учетом макроэкономических показателей и внешних факторов.

К дополнительным задачам относятся:

а) снижение трудозатрат налоговых органов на сбор, ввод, обработку и контроль форм налоговой отчетности;

б) снижение трудозатрат налоговых органов на обеспечение межведомственного обмена информацией, освобождение налоговых органов от функций по приему, обработке и сортировке данных, поступающих от других ведомств;

в) снижение трудозатрат налоговых органов на проведение расчетов, включая начисление налогов и контроль налоговой отчетности;

г) переход от количественного к качественному анализу налогов, налоговой базы, в том числе в рамках совершенствования контрольной работы;

д) обеспечение возможности внутреннего аудита результатов работы сотрудников территориальных налоговых органов и центрального аппарата ФНС России.

> Налоговый мониторинг предусмотрен для крупных организаций, у которых объем основных налогов, уплаченных за год, не менее 100 млн руб., годовой доход не менее 1

млрд руб. и активы не менее 1 млрд руб., а также для организаций - участниц КГН.
По заявлению налогоплательщика мониторинг проводится за календарный год. Продлевать мониторинг можно неограниченное количество раз.
В ходе мониторинга вы взаимодействуете с инспекцией в режиме реального времени: вы раскрываете информацию, а инспекция ее анализирует. Обнаружив нарушение, инспекция составит мотивированное мнение, а не решение о привлечении к ответственности. Мотивированное мнение может быть составлено и по вашему заявлению.

1. Какие организации могут перейти на налоговый мониторинг

Перейти на налоговый мониторинг могут организации, для которых одновременно выполняются следующие условия (п. 3 ст. 105.26 НК РФ):

1) общая сумма НДС, акцизов, НДФЛ, налога на прибыль, НДПИ и страховых взносов за предыдущий год составила не менее 100 млн руб.

   В расчет этой суммы включайте налоги, которые вы должны уплачивать (перечислять) как налогоплательщик и как налоговый агент.

   Не включайте в расчет НДС и акцизы, которые вы должны уплатить при перемещении товаров через таможенную границу Евразийского экономического союза;

2) доходы по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий год составили не менее 1 млрд руб.;

3) балансовая стоимость активов на 31 декабря прошлого года составляла не менее 1 млрд руб.

Все эти условия должны выполняться, если на момент подачи заявления мониторинг у вас не проводится.

Для организации - участника КГН (в том числе ответственного), а также для организаций, у которых мониторинг уже идет, выполнение этих условий для принятия решения о проведении мониторинга необязательно (п. 3 ст. 105.26 НК РФ).

2. Как проводится налоговый мониторинг

Налогоплательщик в ходе мониторинга:

1) обеспечивает возможность взаимодействия с налоговым органом через свою информационную систему. От организации требуется в установленный срок предоставить налоговому органу по ТКС информацию о параметрах доступа к соответствующей информационной системе (п. п. 1.2, 2.1, 2.2, 2.3 Порядка, утвержденного Приказом ФНС России от 23.12.2021 N ЕД-7-23/1142@). Формат ее представления приведен в Приложении N 2 к указанному Порядку.

   Получив эту информацию, налоговый орган сообщает организации, появилась ли у него возможность подключиться к информационной системе или нет. Если подключиться не получается, потребуется внести изменения (дополнения) и заново направить параметры доступа (п. п. 2.4, 2.6 Порядка, утвержденного Приказом ФНС России от 23.12.2021 N ЕД-7-23/1142@).

До 01.01.2023 устанавливается период для подготовки информационных систем организации для подключения автоматизированной информационной системы ФНС России - АИС "Налог-3" (п. 2 Приказа ФНС России от 23.12.2021 N ЕД-7-23/1142@);

2) раскрывает налоговому органу финансово-хозяйственную информацию.

   Объем раскрываемой информации вы определяете в Регламенте информационного взаимодействия, который согласуете с налоговым органом. Объем информации зависит от оценки вашей системы внутреннего контроля. На первом (начальном) уровне вы должны предоставлять инспекции до 50% документов, на пятом (совершенствуемом) уровне - не более 5% (п. 6 ст. 105.26 НК РФ, Приложение N 13 к Требованиям к организации системы внутреннего контроля);

3) раскрывает риски, выявленные его системой внутреннего контроля (разд. VII Требований к организации системы внутреннего контроля, Приложение N 1 к указанным Требованиям). Информация, раскрываемая налоговому органу в соответствии с Приложением N 1 к Требованиям, представляется за отчетные периоды, наступившие после 01.01.2022;

4) запрашивает мотивированное мнение налогового органа по вопросам расчета и уплаты налогов (страховых взносов) (п. 2 ст. 105.30 НК РФ).

Налоговый орган в ходе мониторинга проводит комплексный анализ рисков организации и оценивает эффективность работы ее системы внутреннего контроля.

Дополнительно инспекция может (п. 6 ст. 6.1, п. 1 ст. 93.1, п. п. 3, 5 ст. 105.29 НК РФ):

- затребовать у вас информацию, документы и пояснения. Представить их нужно в течение 10 рабочих дней;
- истребовать у вашего контрагента или иных лиц документы (информацию), касающиеся деятельности вашей организации, проверяемой в рамках мониторинга (если они таковыми располагают);
- привлечь эксперта и (или) специалиста.

По общему правилу за проверяемый в рамках мониторинга период не проводятся выездные и камеральные проверки (п. 1.1 ст. 88, п. 5.1 ст. 89, п. 4.1 ст. 89.1 НК РФ). Если в ходе мониторинга инспекция обнаружит противоречия и несоответствия в документах, она потребует (п. 6 ст. 6.1, п. 2 ст. 105.29 НК РФ):

- представить пояснения. Это нужно сделать в течение пяти рабочих дней;
- внести исправления. Рекомендуем внести исправления в тот же срок - пять рабочих дней.

Если инспекция обнаружит факты неправильного исчисления (удержания), неполной и (или) несвоевременной уплаты (перечисления) налогов, сборов, страховых взносов, в том числе по истечении срока представления пояснений, она (п. 2.1 ст. 105.29 НК РФ):

- сначала направит вам уведомление о наличии оснований для составления мотивированного мнения;
- затем составит мотивированное мнение, если после ваших пояснений (или сообщения о внесении соответствующих исправлений), а равно в случае их отсутствия выявленные факты будут все-таки указывать на наличие нарушений.

Если с мотивированным мнением вы не согласны, проводится взаимосогласительная процедура (п. 8 ст. 105.30, ст. 105.31 НК РФ).

В каких случаях проводятся камеральные проверки за период мониторинга

По декларациям (расчетам), представленным за налоговые (отчетные) периоды до 1 июля 2021 г.

Провести камеральную проверку налоговой декларации (расчета) за период, за который проводится налоговый мониторинг, инспекция может только в следующих случаях (п. 1.1 ст. 88 НК РФ):

1) декларацию (расчет) за период, за который проводится мониторинг, вы подали после 1 июля следующего года;

2) в декларации по НДС или в декларации по акцизам вы заявили сумму налога к возмещению;

3) вы подали уточненную декларацию (расчет), в которой уменьшили сумму налога (страхового взноса) к уплате либо увеличили сумму убытка;

4) налоговый мониторинг прекратился досрочно.

По декларациям (расчетам) за наступившие после 1 июля 2021 г. налоговые (отчетные) периоды

По декларации (расчету) за налоговый (отчетный) период года, проверяемого (проверенного) в рамках мониторинга, представленной во время проведения мониторинга, камеральная проверка не проводится. Это касается и уточненных деклараций (расчетов) (п. 1.1 ст. 88 НК РФ).

Исключение - случаи досрочного прекращения мониторинга менее чем через три месяца со дня представления этой декларации (расчета). В таких ситуациях проверка проводится со дня, следующего за днем досрочного прекращения мониторинга.

В каких случаях проводятся выездные проверки за период мониторинга

Провести выездную проверку за период, за который проводится (проведен) налоговый мониторинг, налоговый орган может только в следующих случаях (п. 5.1 ст. 89, п. 4.1 ст. 89.1 НК РФ):

1) проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью инспекции, которая проводила мониторинг;

2) налоговый мониторинг прекратился досрочно;

3) вы не выполнили мотивированное мнение (мотивированные мнения) налогового органа в срок до 1 декабря года, следующего за периодом, проверенным в рамках мониторинга. Решение о проверке выносится не позднее двух месяцев с этой даты. В общем случае предметом проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (сборов, страховых взносов) в соответствии с этим мотивированным мнением (мотивированными мнениями). У участника КГН проверяется налог на прибыль;

4) в календарном году, за который мониторинг не проводится, вы подали уточненную декларацию (расчет) за проверяемый (проверенный) мониторингом период и в ней уменьшена сумма налога (сбора, страховых взносов) к уплате, увеличена сумма возмещаемого НДС (или акциза) либо увеличена сумма полученного убытка. У ответственного участника КГН речь идет об уточненной декларации по налогу на прибыль по КГН, где уменьшен налог либо увеличен убыток в связи с уменьшением доходов (увеличением расходов) участником КГН, в отношении которого проводился мониторинг. Предмет проверки - правильность исчисления налога (сбора, страховых взносов) (определения суммы убытка) на основании измененных показателей уточненной декларации.

Налоговый мониторинг по НДС

Налоговый мониторинг по НДС проводится в общем порядке. Особенностей для данного налога не установлено. К такому выводу позволяет прийти, в частности, анализ разъяснений ФНС России, приведенных в Письме от 13.02.2020 N ЕА-4-15/2356@.

2.1. Мотивированное мнение налогового органа

Мотивированное мнение - это позиция налогового органа по вопросу расчета и уплаты налогов, сборов и страховых взносов (п. 1 ст. 105.30 НК РФ). В том числе в мотивированном мнении налоговый орган дает оценку тому, как вы отражаете сделки и их результаты с точки зрения налогового законодательства. Мотивированное мнение не является решением о привлечении к ответственности.

Форма и Требования к составлению мотивированного мнения утверждены Приказом ФНС России от 11.05.2021 N ЕД-7-23/477@.

Мотивированное мнение инспекция формирует в двух случаях (п. п. 2, 3 ст. 105.30 НК РФ):

- по вашему запросу. Подайте его, если есть сомнения (неясности) в вопросах налогообложения совершенных или планируемых хозяйственных операций. Запрос можно отозвать, подав заявление по форме, рекомендованной ФНС России (Приложение N 1 к Письму от 10.12.2021 N СД-4-23/17290@). Формат передачи заявления в электронной форме приведен в том же Письме.

  Если запрос о предоставлении мотивированного мнения налогового органа подан с нарушениями (например, в нем нет необходимой информации), инспекция направит вам уведомление о невозможности его рассмотреть;

- если инспекция выявила у вас нарушения законодательства (неправильное определение налоговой базы, неполное удержание налогов и др.).

Мотивированное мнение о нарушениях, выявленных за проверяемый период (год), инспекция должна составить в течение срока проведения мониторинга и направить его вам в течение пяти рабочих дней с даты составления (п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 105.30, п. п. 4, 5 ст. 105.26 НК РФ).

Мотивированное мнение не налагает на вас штраф, даже если инспекция выявила нарушения.

Мотивированное мнение в общем случае обязательно для выполнения как налоговым органом, так и организацией (п. 7 ст. 105.30 НК РФ).

При получении мотивированного мнения действуйте так:

- **если вы согласны с мотивированным мнением,** в течение месяца с даты его получения сообщите об этом инспекции и подтвердите (в том числе документально) выполнение ее указаний (п. 6 ст. 105.30 НК РФ). Вас не оштрафуют и не начислят пени, если выполнение мотивированного мнения привело к нарушению законодательства (при условии, что вы не вводили в заблуждение налоговый орган). Если же вы нарушили установленный для уплаты налога срок и этот факт отражен в мотивированном мнении, то пени по выявленной недоимке вам начислят (п. 8 ст. 75, пп. 3 п. 1 ст. 111, п. 7 ст. 105.30 НК РФ, Письма ФНС России от 13.05.2021 N СД-4-23/6544@, Минфина России от 23.09.2020 N 03-02-07/1/83314);

- **если вы не согласны с мотивированным мнением,** в течение месяца с даты его получения представьте в инспекцию свои разногласия (п. 8 ст. 105.30 НК РФ). После этого проводится взаимосогласительная процедура.

Если вы не выполните мотивированное мнение в срок до 1 декабря года, следующего за периодом, проверенным в рамках мониторинга**,** инспекция проведет у вас выездную проверку, по итогам которой она может привлечь вас к ответственности и доначислить налоги и взносы (пп. 3 п. 5.1 ст. 89, пп. 3 п. 4.1 ст. 89.1, п. п. 7, 8 ст. 101 НК РФ).

2.2. Взаимосогласительная процедура в рамках налогового мониторинга

Если вы представили в инспекцию разногласия на мотивированное мнение, она в течение трех рабочих дней направляет их в ФНС России вместе со всеми материалами (п. 6 ст. 6.1, п. 8 ст. 105.30 НК РФ, п. 1 Положения о ФНС России).

ФНС России проводит взаимосогласительную процедуру в течение одного месяца с даты получения материалов от инспекции. К участию в процедуре она привлечет вас и вашу инспекцию (п. п. 1, 2 ст. 105.31 НК РФ).

По итогам этой процедуры мотивированное мнение будет изменено или оставлено без изменения, о чем вам направят уведомление (п. 3 ст. 105.31 НК РФ).

В течение одного месяца со дня его получения вы должны уведомить инспекцию о своем согласии с мотивированным мнением, подтвердив его выполнение, либо о своем несогласии с ним (п. 5 ст. 105.31 НК РФ).

3. Срок проведения налогового мониторинга

Налоговый мониторинг проводится за календарный год (п. 4 ст. 105.26 НК РФ).

Срок проведения мониторинга в общем случае за каждый проверяемый период (год) начинается с 1 января проверяемого года и оканчивается 1 октября следующего года (п. 5 ст. 105.26 НК РФ).

Если заявление о проведении мониторинга вы подали в текущем году, инспекция проведет мониторинг за следующий год. Для продления процедуры мониторинга на следующие годы подавать заявление на его проведение не нужно. Инспекция продлит его сама, если вы не откажетесь от проведения мониторинга.

Максимальный срок налогового мониторинга не ограничен. Вы можете участвовать в нем столько времени, сколько считаете целесообразным.

Для отказа от мониторинга за следующий год подается заявление до 1 декабря текущего года (п. 7 ст. 105.27 НК РФ).

3.1. Увеличение срока проведения налогового мониторинга

Проведение налогового мониторинга продлевается на несколько месяцев в случаях (п. 5 ст. 105.26 НК РФ):

- подачи в календарном году, который не проверяется в рамках мониторинга, менее чем за три месяца до окончания мониторинга уточненной декларации (уточненного расчета) за налоговый (отчетный) период проверяемого (проверенного) в рамках мониторинга года. Срок проведения мониторинга продлевается не более чем на три месяца. Правило применяется к декларациям (расчетам) за наступившие после 1 июля 2021 г. налоговые (отчетные) периоды;

- подачи в календарном году, который не проверяется в рамках мониторинга, менее чем за шесть месяцев до окончания мониторинга уточненной декларации по НДС (акцизу), где заявлено возмещение, за налоговый период проверяемого (проверенного) в рамках мониторинга года. Срок проведения мониторинга продлевается не более чем на шесть месяцев. Правило применяется к декларациям (расчетам) за наступившие после 1 июля 2021 г. налоговые (отчетные) периоды.

Решение о продлении направляется налогоплательщику в течение пяти дней со дня его принятия.

4. Как подать заявление о проведении налогового мониторинга

Форма заявления о проведении налогового мониторинга утверждена Приказом ФНС России от 11.05.2021 N ЕД-7-23/476@.

Образец заполнения заявления о проведении налогового мониторинга

К заявлению приложите (п. 2 ст. 105.27 НК РФ):

- регламент информационного взаимодействия. Регламент составляйте с учетом Приложения N 8 к Приказу ФНС России от 11.05.2021 N ЕД-7-23/476@;

- информацию об участниках - организациях и физлицах, чья доля участия в вашей организации больше 25%;

- учетную политику для целей налогообложения за год, в котором вы подаете заявление. Она должна содержать порядок отражения в соответствующих регистрах учета доходов и расходов, объектов налогообложения и налоговой базы, сведения о применяемых для расчета налогов регистрах бухучета, аналитических регистрах налогового учета;

- документы, которые регламентируют систему внутреннего контроля вашей организации. Они должны соответствовать Требованиям к организации системы внутреннего контроля.

Форматы представления заявления, регламента информационного взаимодействия, информации об участниках организации с долей участия более 25% в электронном виде по ТКС утверждены Приказом ФНС России от 11.05.2021 N ЕД-7-23/476@. В Приложении N 13 к этому Приказу также утверждены Требования к формату представления в электронной форме учетной политики для целей налогообложения.

Заявление подавайте в инспекцию по месту нахождения организации. Крупнейшие налогоплательщики подают заявление в инспекцию по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков (п. 1 ст. 105.27 НК РФ).

Если вы не являетесь крупнейшим налогоплательщиком, но в отношении вас принято решение о проведении мониторинга, вас могут признать крупнейшим налогоплательщиком (п. 6.2 Критериев отнесения к крупнейшим налогоплательщикам).

Заявление о проведении мониторинга со следующего года подается не позднее 1 сентября текущего года (п. 1 ст. 105.27 НК РФ).

Заявление и прилагаемые к нему документы рассматриваются налоговым органом до 1 ноября года, в котором подано заявление (п. 4 ст. 105.27 НК РФ).

По результатам рассмотрения налоговый орган принимает решение о проведении налогового мониторинга или об отказе в его проведении (п. 4 ст. 105.27 НК РФ).

Отказать в налоговом мониторинге инспекция может в следующих случаях (п. 5 ст. 105.27 НК РФ):

- организация не представила все необходимые документы;
- организация не выполнила необходимые условия;
- регламент информационного взаимодействия не соответствует форме и требованиям;
- системы внутреннего контроля организации не соответствуют установленным требованиям.

Решение по результатам рассмотрения заявления направляется организации в течение пяти рабочих дней со дня его принятия (п. 6 ст. 105.27 НК РФ).

До принятия налоговым органом решения организация может отозвать свое заявление о проведении налогового мониторинга. В таком случае заявление не будет считаться поданным (п. 3 ст. 105.27 НК РФ).

Чтобы мониторинг продлили на следующий год, заявление подавать не нужно. Инспекция продлит его сама, если вы не откажетесь от его проведения. Для отказа от мониторинга в следующем году подается заявление до 1 декабря текущего года (п. 7 ст. 105.27 НК РФ).

Во всех случаях при расчете сроков действует правило: если последний день срока - выходной (нерабочий) день, заявление подавайте не позднее чем на следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ).

ФНС России направила также рекомендуемые образцы для использования при подготовке к переходу на налоговый мониторинг (Письмо от 01.06.2021 N СД-4-23/7614@). В их числе, в частности:

- план-график по переходу на налоговый мониторинг с Порядком его заполнения;
- дорожная карта по подготовке к переходу на налоговый мониторинг с Порядком ее заполнения.

Оба документа должна представлять организация, принявшая решение о проведении налогового мониторинга, в налоговый орган по месту своего нахождения (учета в качестве крупнейшего налогоплательщика).

Пример заполнения дорожной карты по подготовке к переходу на налоговый мониторинг

ООО "Альфа" решило перейти на налоговый мониторинг с 2023 г. Для этого организация совместно с налоговым органом разработала дорожную карту с указанием своих этапов подготовки к переходу на мониторинг, ожидаемых результатов, сроков реализации и исполнителей (п. п. 1, 4 - 7 Приложения N 5 к Письму ФНС России от 01.06.2021 N СД-4-23/7614@):

В Межрайонную инспекцию ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам N 5
(наименование налогового органа)

Код налогового органа	7	7	4	9				
Код налогового органа [1]	7	7	4	9				
Порядковый номер редакции	2	0	2	3	/	0	0	
	год					/ номер версии [2]		
Признак государственного участия		да		X	нет			
Директивы от 13.12.2019 № 11528п-П13		да		X	нет			

ДОРОЖНАЯ КАРТА
по подготовке к переходу на налоговый мониторинг

Общество с ограниченной ответственностью "Альфа"
(наименование организации-налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)

ИНН 7 7 2 7 0 9 8 7 6 5 КПП [3] 7 7 4 9 5 0 0 0 1

в рамках подготовки к переходу на налоговый мониторинг с 2023 года выбирает способ информационного взаимодействия [4] 2 и направляет дорожную карту:

[1] Указывается код налогового органа, который будет проводить налоговый мониторинг.
[2] Указывается планируемый год перехода на налоговый мониторинг и номер версии, при представлении первичной дорожной карты по подготовке перехода на налоговый мониторинг «00», в последующей (уточненной) дорожной карте указывается номер корректировки версии «01», «02» и так далее.
[3] Указывается КПП, присвоенный организации при постановке на учет в налоговом органе по месту ее нахождения. Для организации, отнесенной в соответствии со статьей 83 Налогового кодекса Российской Федерации к категории крупнейших налогоплательщиков, указывается КПП, присвоенный при постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика.
[4] Указывается способ информационного взаимодействия: 1 – предоставление доступа к информационным системам организации; 2 – предоставление доступа к аналитической витрине данных; 3 – по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

Наименование мероприятия	Описание	Ожидаемый результат	Срок	Исполнитель (соисполнители)
1	2	3	4	5
…	…	…	…	…
…	…	…	…	…
…	…	…	…	…

директор ООО "Альфа" Сергеев Алексей Алексеевич
(должность, Ф.И.О.[5] руководителя организации (представителя организации)

(наименование и реквизиты документа, подтверждающего полномочия представителя организации)

04.04.2022 (дата) *Сергеев* (подпись)

[5] Отчество указывается при наличии.

Приказ ФНС России от 14.03.2016 N ММВ-7-12/134@ "Об утверждении Положения об автоматизированной информационной системе Федеральной налоговой службы (АИС "Налог-3")" {КонсультантПлюс}

{Статья: Участники налогового мониторинга протестировали первые сервисы по интеграции с АИС "Налог-3" ("Официальный сайт ФНС России", 2022) {КонсультантПлюс}}

гл. 14, "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 01.05.2022) {КонсультантПлюс}

Готовое решение: Налоговый мониторинг (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}

<Письмо> ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ "О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)" (вместе с "Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)", утв. СК России, ФНС России) {КонсультантПлюс}

Выводы по теме:

1. **ФНС России и Следственный комитет РФ подготовили методические рекомендации по выявлению умысла в налоговых правонарушениях.**
   В практической деятельности выявляются следующие схемы, применяемые для уклонения от уплаты налогов:
   - **Выявление применения фиктивных сделок;**
   - **Дробление бизнеса с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов;**
   - **Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок;**
   - **Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды.**
2. **Проходит тестирование первых сценариев в рамках второго этапа пилотного проекта ФНС России "Интеграция информационных систем организаций - участников налогового мониторинга с АИС "Налог-3". К 2024 году интеграция с АИС "Налог-3" приведет к созданию комфортной коммуникации участников налогового мониторинга с ФНС России с помощью унифицированного программного интерфейса.**
3. **Организации могут перейти на налоговый мониторинг, в ходе мониторинга вы взаимодействуете с инспекцией в режиме реального времени: вы раскрываете информацию, а инспекция ее анализирует. Обнаружив нарушение, инспекция составит мотивированное мнение, а не решение о привлечении к ответственности. Мотивированное мнение может быть составлено и по вашему заявлению.**

Вопрос №2. Автоматизированный отбор кандидатов на выездную проверку: алгоритм работы.

По каким критериям отбирают налогоплательщиков для выездной налоговой проверки

> Для отбора на выездную проверку налоговые органы анализируют всю информацию о налогоплательщике, которая у них есть. В первую очередь в план выездных проверок включат тех, кто участвует в схемах по уходу от налогов, и тех, у кого предположительно есть налоговые нарушения. Есть 12 критериев, по которым оценивают налогоплательщиков, они приведены в Приложении 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@. Большинство из них применяют как к организациям, так и к ИП.
> Если вы соответствуете отдельным критериям, это еще не значит, что к вам придут с проверкой. Однако чем больше совпадений, тем больше вероятность визита проверяющих. В то же время, если ни один критерий к вам неприменим, проверить вас тоже могут.

1. Критерии отбора для всех налогоплательщиков

Эти критерии универсальные - инспекторы применяют их как к организациям, так и к ИП. Критериев "для всех" большинство - 7 из 12.

1) Налоговая нагрузка меньше среднеотраслевого показателя (п. 1 Общедоступных критериев оценки рисков).

См. также: Налоговая нагрузка

2) Значительная доля вычетов по НДС (п. 3 Общедоступных критериев оценки рисков) - их сумма 89% и больше от начисленного за 12 месяцев НДС.

См. также: "Безопасная" доля вычетов по НДС

3) Среднемесячная зарплата на одного работника меньше отраслевого показателя в регионе (п. 5 Общедоступных критериев оценки рисков).

Также инспекторы учтут информацию от других лиц о зарплатах "в конвертах" или о нарушениях при оформлении сотрудников.

4) Деятельность через цепочку контрагентов (п. 8 Общедоступных критериев оценки рисков).

Инспекторы заинтересуются вами, если вы работаете с перекупщиками и посредниками без деловой цели. Для проверяющих это сигнал, что ваша истинная цель - необоснованная налоговая выгода.

См. также: Как проявить должную осмотрительность и подтвердить обоснованность

налоговой выгоды

Пример такой схемы приведен в Приказе ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@.

5) Деятельность с высоким налоговым риском, в том числе с привлечением фирм-"однодневок", работников-инвалидов и т.д. (п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков).

Этот критерий также сигнализирует о том, что, возможно, вы пытаетесь получить необоснованную налоговую выгоду.

Налоговая служба постоянно анализирует способы ведения деятельности с высоким налоговым риском (п. 7 Приказа ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@).

Наиболее распространенные из них приведены в Приказе ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ и на сайте ФНС (https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/).

6) Вы не подали пояснения или документы в инспекцию, в том числе (пп. 8 п. 1 ст. 23, п. 3 ст. 88, ст. 93 НК РФ, ст. 29 Закона N 402-ФЗ, п. 9 Общедоступных критериев оценки рисков):

- без объективных причин не представили пояснения по ошибкам, несоответствиям и противоречиям, которые выявлены при камеральной проверке в декларации или расчете;

  См. также:
  - Ответ на требование налоговой инспекции о представлении пояснений
  - Уведомление о вызове налогоплательщика в инспекцию

- не представили в инспекцию запрашиваемые при проверке документы;

  См. также: Как представить документы по требованию при камеральной и выездной налоговых проверках

- не сохранили документы, срок хранения которых не истек;

- не восстановили документы, которые были утрачены или испорчены из-за форс-мажора (пожара, затопления и т.д.).

7) При спецрежимах - неоднократное приближение к предельным показателям, которые дают право на них (п. 6 Общедоступных критериев оценки рисков).

Инспекторы проявят к вам интерес, если два или более раза за год вы приблизились к ограничению по спецрежиму (например, по размеру доходов или средней численности работников для применения УСН). При этом разница между вашим показателем и ограничением - менее 5% от его предельного значения.

В таком случае проверяющие могут посчитать, что вы специально занижаете показатели, чтобы пользоваться преимуществами спецрежимов.

При этом не являются безусловными основаниями для проведения у налогоплательщика выездной проверки заявление третьего лица о возможных нарушениях налогоплательщиком налогового законодательства или наличие у последнего

неурегулированного спора в рамках дела о банкротстве (Письмо ФНС России от 10.09.2021 N СД-4-2/12900@).

2. По каким критериям организации включают в план выездных проверок

Для включения организации в план выездных проверок используют:

- общие критерии для всех налогоплательщиков;
- критерии для организаций.

Критериев, которые применяют только к организациям, всего четыре:

1) **"Миграция" между налоговыми инспекциями** (п. 10 Общедоступных критериев оценки рисков).

   Инспекторы обратят внимание на организации, которые два и более раза с момента создания меняли юридический адрес, что приводило к переходу из одной инспекции в другую в ходе выездной проверки.

2) **Рентабельность значительно меньше** среднеотраслевого показателя (п. 11 Общедоступных критериев оценки рисков).

   Для сравнения инспекторы возьмут два показателя: рентабельность продаж и активов по данным бухгалтерского учета.

   Значительным будет отклонение на 10% и более.

3) **Расходы растут быстрее, чем доходы** (п. 4 Общедоступных критериев оценки рисков).

   Инспекторы сравнят темпы роста расходов и доходов от реализации по данным налоговой и бухгалтерской отчетности.

   К этому критерию также относятся ситуации, когда доходы падают быстрее, чем расходы, или если доходы падают, а расходы растут.

   Этот критерий применяется к плательщикам налога на прибыль.

4) **Убыточная деятельность** на протяжении двух и более лет (п. 2 Общедоступных критериев оценки рисков).

   Проверяющих заинтересует убыток как в бухгалтерской, так и в налоговой отчетности.

3. По каким критериям ИП включают в план выездных проверок

Для включения ИП в план выездных проверок оценивают:

- общие критерии для всех налогоплательщиков;
- критерий для ИП.

Критерий, который актуален исключительно для ИП, всего один - приближение суммы профессионального вычета по НДФЛ к годовому доходу (п. 7 Общедоступных критериев оценки рисков).

Инспекторы применят его, если сумма такого вычета составит более 83% от дохода за год.

Налоговая нагрузка

> Налоговая нагрузка - один из критериев оценки рисков, по которым инспекторы отбирают налогоплательщиков на выездную проверку.
> Если ваша налоговая нагрузка меньше показателя по отрасли, они могут вами заинтересоваться.
> Налоговую нагрузку можно рассчитать самостоятельно. Для этого надо разделить сумму уплаченных за год налогов на размер выручки и умножить результат на 100%.

1. Что такое налоговая нагрузка

Налоговая нагрузка - это один из расчетных экономических показателей. Он показывает, какая часть доходов налогоплательщика приходится на уплату налогов.

Это один из критериев, по которым инспекторы выясняют, является ли конкретный налогоплательщик потенциальным нарушителем, и вносят его в план выездных проверок (п. 2 Приказа ФНС России от 22.09.2010 N ММВ-7-2/461@).

Инспекторы сравнивают нагрузку налогоплательщика с нормативным показателем в той отрасли, где он работает (среднеотраслевым показателем) (разд. 4 Приложения N 1 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@).

Вы можете (но не обязаны) самостоятельно рассчитать свою нагрузку и сравнить ее со среднеотраслевым показателем (разд. 4 Приложения N 1 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@). Рекомендуем делать это систематически.

Если показатель вашей нагрузки меньше среднеотраслевого, возможны неблагоприятные последствия.

См. также:

- Как рассчитать налоговую нагрузку по налогу на прибыль организаций
- Как рассчитать налоговую нагрузку по НДС и проверить долю вычетов на предмет налогового риска

2. Какие установлены среднеотраслевые показатели налоговой нагрузки

Среднеотраслевые показатели утверждены Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (Приложение N 3).

Они рассчитываются за календарный год и отражают средний уровень налоговой нагрузки на одного налогоплательщика в конкретной отрасли (по конкретному виду деятельности).

Если в списке нет показателя по вашему виду деятельности, то используйте показатель по отрасли, к которой он относится. Если нет показателя по отрасли - общий показатель из графы "Налоговая нагрузка, %" по строке "ВСЕГО" (Письмо ФНС России от 22.08.2018 N ГД-3-1/5806@).

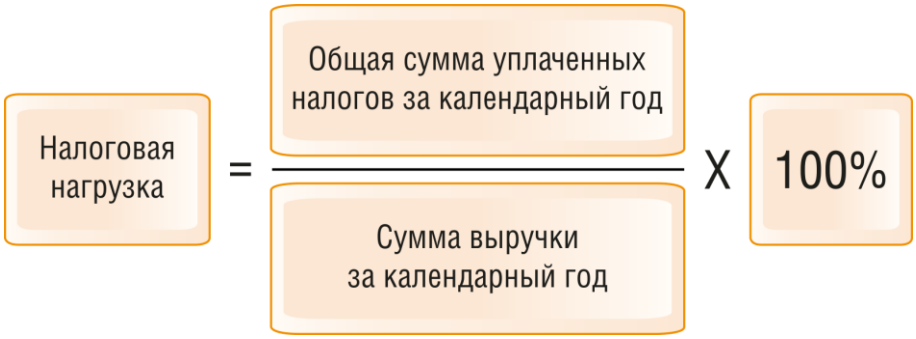
Показатели ежегодно до 5 мая актуализируют и размещают на официальном сайте налоговой службы https://www.nalog.ru/rn77/taxation/reference_work/conception_vnp/ (п. 6 Приказа ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@).

Если вы сравниваете свою налоговую нагрузку до обновления среднеотраслевых показателей, то используйте их последние актуальные значения (п. 2 Приказа ФНС России от 22.09.2010 N ММВ-7-2/461@).

Интернет-сервис налоговой службы "Прозрачный бизнес" (https://pb.nalog.ru/calculator.html) позволяет сравнить свою налоговую нагрузку со среднеотраслевой по вашему региону.

3. Как организации рассчитать налоговую нагрузку

Чтобы сопоставить налоговую нагрузку организации со среднеотраслевыми показателями, рассчитайте ее по формуле (Приложение N 3 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@, Письма Минфина России от 11.01.2017 N 03-01-15/208, ФНС России от 29.06.2018 N БА-4-1/12589@, Информация ФНС России):



Данные для расчета общей суммы налогов возьмите из налоговых деклараций. При этом не учитывайте суммы:

- "ввозного" НДС;
- страховых взносов;
- налогов, которые вы уплатили как налоговый агент (кроме НДФЛ).

Выручку определите по данным бухучета без НДС и акцизов. Включите в нее доходы от реализации и прочие доходы.

В расчет включайте данные по всей организации, то есть по головному и по всем обособленным подразделениям.

Пример расчета налоговой нагрузки организации

По итогам года доходы организации "Альфа" составили 10 000 000 руб. без НДС.

За этот год бухгалтер начислил к уплате в бюджет и отразил в отчетности следующие суммы налогов:

- 1 100 000 руб. по налогу на прибыль организаций;
- 570 000 руб. по НДС;
- 270 000 руб. по НДФЛ;
- 70 000 руб. по налогу на имущество организаций.

Налоговая нагрузка организации "Альфа" за этот год составляет 20,1% ((1 100 000 руб. +

570 000 руб. + 270 000 руб. + 70 000 руб.) / 10 000 000 руб. x 100%).

Рассчитать налоговую нагрузку также можно с помощью интернет-сервиса налоговой службы "Прозрачный бизнес" (https://pb.nalog.ru/calculator.html). Но нужно учесть, что сервис не включает в расчет суммы НДФЛ.

4. Что будет, если налоговая нагрузка ниже среднего показателя по отрасли

При налоговой нагрузке ниже среднеотраслевого показателя инспекторы могут вами заинтересоваться. Особенно если вы попадаете под другие критерии отбора для выездной проверки.

На практике сначала вас могут попросить пояснить причины низкой налоговой нагрузки.

Подать такие пояснения - ваше право, а не обязанность (пп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ). Рекомендуем воспользоваться им. Если в пояснениях вы укажете на объективные причины, то, возможно, избежите дальнейших неблагоприятных последствий.

Если вы не представите пояснения, то вас могут включить в план выездных проверок (разд. 4 Приложения N 1 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@).

Какие могут быть причины низкой налоговой нагрузки

Причины могут быть разные в зависимости от специфики вашей деятельности и конкретной ситуации, которая сложилась у вас. Например, когда:

- ваши затраты составили значительную часть выручки. Если такие затраты вы можете учесть при расчете налога на прибыль и заявить по ним вычеты по НДС, то размер этих налогов к уплате снизится, а значит, и налоговая нагрузка тоже.

  Такое может быть, в частности, если:

  - у вас был ремонт, обновление оборудования;
  - поставщики подняли закупочные цены на сырье, материалы, товары для перепродажи. При этом вы свои цены решили не поднимать, чтобы сохранить спрос;
  - вы вынуждены были снизить цены на свои товары (работы, услуги) из-за появления на рынке новых конкурентов или новых видов продукции, технологий производства. При этом ваши расходы на производство (закупку готовых товаров для перепродажи) остались такие же;
  - вы начали осваивать новые виды деятельности, нанимать персонал, закупать оборудование и др.;

- вы применяете льготы и другие послабления по налогам. Например, у вас есть необлагаемые операции по НДС или вы применяете пониженные ставки по НДС, налогу на прибыль.

  В этом случае при одинаковой выручке размер налогов к уплате у вас будет меньше, чем у налогоплательщиков, которые льготы и другие послабления не применяют;

См. также:

- Какие ставки НДС применяются
- Специальные ставки по налогу на прибыль

- вы применяете специальные налоговые режимы. За счет освобождения от уплаты некоторых налогов и более низких ставок по сравнению с ОСН при одинаковой выручке сумма налогов к уплате у вас может оказаться меньше, чем у тех, кто на общем режиме;

- налоговая инспекция сравнивала вашу налоговую нагрузку со средней не по тому виду деятельности, которым вы фактически занимались в истекшем периоде.

  Например, за истекший год ваша налоговая нагрузка составила 7%. В ЕГРЮЛ у вас в качестве основного вида деятельности указано "Строительство жилых и нежилых зданий", и поэтому налоговая инспекция сравнила вашу нагрузку со средней для категории "Строительство", которая условно равна 12%. Однако большую часть доходов вы получили от деятельности по перевозке грузов спецавтотранспортом, которая в ЕГРЮЛ у вас указана как дополнительная. При этом для категории "Транспортировка и хранение" среднеотраслевая налоговая нагрузка условно составила 6,5%. То есть если вашу нагрузку сравнить со средней по категории "Транспортировка и хранение", то ваша нагрузка окажется даже выше средней.

Причины низкой налоговой нагрузки рекомендуем подтвердить документами и своими расчетами.

См. также: Пример письменных пояснений по факту снижения налоговой нагрузки

Готовое решение: По каким критериям отбирают налогоплательщиков для выездной налоговой проверки (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}

{Типовая ситуация: Как проводится выездная налоговая проверка (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}}

Готовое решение: Налоговая нагрузка (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}

Выводы по теме:

- **Кандидатов на выездную проверку отбирают по 12 критериям. Среди них работа с цепочкой посредников, низкая налоговая нагрузка.**
- **Проверить могут 3 года, предшествующие году вынесения решения о проверке, и отчетные периоды текущего года (Письмо ФНС от 17.04.2019 N ЕД-4-2/7305).**
- **Срок проверки - 2 месяца. Считают его с даты решения о проведении проверки. УФНС вправе продлить срок до 6 месяцев. В последний день проверки вам дадут справку о проведенной проверке (ст. 89 НК РФ).**
- **Проверяющие могут просматривать любые документы, а если вы их не представите по требованию, проведут выемку. Также документы могут**

изъять для экспертизы или при подозрении, что документы скроют, уничтожат или заменят (ст. ст. 89, 93 НК РФ).

- **ИФНС может приостановить проверку для истребования документов у контрагентов, экспертизы, перевода документов. Максимальный срок приостановления - 6 месяцев. В это время ИФНС не вправе что-либо делать на вашей территории. Время приостановления в срок проверки не засчитывается (ст. 89 НК РФ).**
- **Акт по выездной проверке инспекторы составят в течение 2 месяцев с даты справки о проверке. К акту приложат извещение о рассмотрении материалов проверки (ст. 100 НК РФ).**

Вопрос №3. Статья 54.1 НК РФ: пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы.

ФНС в Письме от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ разъяснила нижестоящим налоговым органам, как применять ст. 54.1 НК РФ. Налоговое ведомство постоянно ссылается на выработанные судами позиции, что, безусловно, повышает значимость этих разъяснений.

О чем следует знать налогоплательщикам, чтобы быть готовым к налоговым проверкам и иметь возможность обоснованно отстаивать свои права?

Общие требования статьи 54.1 НК РФ

Налогоплательщик вправе рассчитывать налоги исходя из отраженных им сведений о совершенных операциях при соблюдении одновременно следующих условий:

- налогоплательщик не исказил указанные сведения;

- обязательства по соответствующей сделке исполнены лицом, заключившим договор с налогоплательщиком, либо лицом, на которое обязанность исполнения обязательства переведена (возложена) в силу договора или закона (далее - надлежащее лицо);

- основной целью совершения операции либо их совокупности не являлось уменьшение налоговой обязанности.

Примерами искажения сведений об объектах налогообложения являются:

- неотражение в составе основных средств эксплуатируемых объектов недвижимости, строительство которых завершено (необоснованная выгода по налогу на имущество организаций);

- разделение единого бизнеса между несколькими формально самостоятельными лицами исключительно или преимущественно по налоговым мотивам с целью применения спецрежимов.

При оценке отраженных налогоплательщиками операций налоговые органы применяют следующие критерии:

- реальность операции (имела ли место операция в действительности и получено ли исполнение по сделке налогоплательщиком);

- исполнение обязательства надлежащим лицом;

- действительный экономический смысл хозяйственной операции, отсутствие искажения юридической квалификации операций, статуса и характера деятельности их сторон в целях налогообложения;

- деловая цель (основной целью совершения налогоплательщиком операции не является уменьшение размера налога).

Обратите внимание! Нереальная операция в целях налогообложения не учитывается, иные критерии в отношении нее не оцениваются и доказыванию не подлежат. Реально совершенные операции оцениваются на предмет их соответствия остальным критериям.

Искажение сведений об операциях может происходить в следующих случаях:

- в учете отражены факты, не имевшие место в действительности;

- ложное отражение отдельных показателей операций, ведущих к уменьшению налоговой обязанности;

- сокрытие (неотражение) фактов и (или) занижение показателей операций, в силу которых налоговая обязанность возникает, увеличивается или наступает ранее.

Об исполнении обязательства надлежащим лицом

Требование об исполнении обязательства перед налогоплательщиком надлежащим лицом направлено на борьбу с формальным документооборотом:

- при участии компаний, не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени (далее - "технические" компании");

- в ситуации, когда исполнение обязательств осуществляет иной субъект.

"Технические" компании не осуществляют деятельность в своем интересе и на свой риск, не обладают необходимыми активами, не выполняют реальных функций и принимают на себя статус участников операций с оформлением документов от их имени в противоправных целях.

Обратите внимание! Если сам факт исполнения не ставится под сомнение, но установлено, что оно не производилось указанным в документах лицом, налогоплательщик не вправе уменьшать свои налоговые обязанности в соответствии с документами, составленными от имени такого лица.

Налоговым органам важно устанавливать не только факты неисполнения обязательства надлежащим лицом, но и обстоятельства, свидетельствующие о том, что налогоплательщик:

- преследовал цель неправомерного уменьшения налогов;

- знал или должен был знать, что контрагент является "технической" компанией, а обязательство исполнено другим лицом.

Вывод о таком знании может следовать из осведомленности налогоплательщика о лице, которое фактически производило исполнение, например, в силу факта проведения переговоров и согласования условий обязательства, обеспечения его исполнения, гарантий на случай ненадлежащего исполнения непосредственно между налогоплательщиком и таким лицом.

Доказывать, что указанное в договоре (других документах) лицо не производило исполнение в пользу налогоплательщика, должен налоговый орган. При этом о невозможности такого исполнения могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

- неустановление местонахождения такого лица на момент совершения сделки;

- отсутствие у контрагента необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности (достаточного персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, обязательных разрешений и лицензий и т.п.);

- невозможность реального осуществления спорных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных, трудовых ресурсов, экономически необходимых для их осуществления;

- совершение расходных операций по счету, не соответствующих и не являющихся обыкновенными для того вида деятельности, в рамках которого совершены спорные операции с налогоплательщиком;

- отсутствие иных признаков реальной экономической деятельности (лица, указанные в ЕГРЮЛ в качестве руководителя или участника организации, заявляют о недостоверности данных сведений; отсутствие сайта либо иного позиционирования (информирования) о деятельности компании и т.п.).

Об умышленности действий налогоплательщиков

Доказывая, что налогоплательщик знал, что контрагент является "технической" компанией, налоговые органы будут использовать следующие контрольные мероприятия:

- допрос и получение пояснений от лиц, обладающих информацией об обстоятельствах заключения и исполнения сделок, а также совершения иных операций;

- проведение осмотров территорий, помещений, документов, предметов с применением технических средств;

- сопоставление объема поставляемых товаров размеру складских помещений (территорий);

- инвентаризация имущества;

- анализ и воссоздание полного баланса предприятия (товарного баланса, складского учета и т.п.);

- истребование документов (информации), а в необходимых случаях - их выемка, проведение экспертиз, в том числе почерковедческих.

О направленности действий налогоплательщика на неправомерное уменьшение налогов могут свидетельствовать следующие факты:

- обналичивание денежных средств проверяемым налогоплательщиком, аффилированными или подконтрольными лицами;

- использование таких средств на нужды налогоплательщика, его учредителей и должностных лиц, а также на нужды иных связанных с ними лиц (взаимозависимых, подконтрольных, контролирующих лиц, родственников и т.п.);

- использование одних IP-адресов;

- обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и др.

Три варианта действий налогоплательщика в случае использования "технической" компании и их последствия

Выше отмечалось, что если факт исполнения не ставится под сомнение, но установлено, что оно не производилось указанным в документах лицом, то

налогоплательщик не вправе уменьшать размер своих налоговых обязательств с учетом сведений, отраженных в документах, составленных от имени такого лица. При этом налогоплательщик не лишен права представить налоговому органу документы, оформленные иным лицом и подтверждающие суммы осуществленных расходов и предъявленного НДС. В связи с этим возможны три различные ситуации.

Налогоплательщик представил инспекторам документы реального продавца

В случае использования "технической" компании или цепочки таких компаний сумма расходов и вычетов по НДС, подлежащая учету, определяется исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах лица, осуществившего фактическое исполнение по сделке.

Налогоплательщик не представил инспекторам документы реального продавца

Если налогоплательщик не представил сведения и подтверждающие их документы о лице, осуществившем фактическое исполнение, и действительных параметрах спорной операции, налоговые органы будут исходить из следующего:

- налогоплательщик не вправе применять налоговые вычеты и учитывать расходы, понесенные по спорным операциям, поскольку обязательство не исполнено надлежащим лицом, при этом налогоплательщиком не раскрыты сведения и не представлены подтверждающие их документы о действительном поставщике (подрядчике, исполнителе) и параметрах совершенных с ним операций;

- право на вычет сумм НДС не предоставляется в силу косвенного характера данного налога как налога на потребление товаров (работ, услуг), взимаемого на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю;

- расходы по указанным операциям также не учитываются в полном объеме. В данном случае расчетный способ определения налоговой обязанности (пп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ) не применяется.

Спорные работы (услуги) выполнены (оказаны) не продавцом, а силами налогоплательщика

Если при проверке будет установлено, что спорные работы не могли быть выполнены подрядчиком (услуги не могли быть оказаны исполнителем) и соответствующий результат был достигнут собственными силами налогоплательщика (силами работников налогоплательщика или лиц, привлеченных по гражданско-правовым договорам, либо без оформления с данными лицами соответствующих отношений), налоговый орган может учесть расходы и вычеты по НДС в отношении подтвержденных налогоплательщиком операций по приобретению материальных и иных ресурсов, не связанных с оплатой труда, необходимых для достижения результата выполнения работ (оказания услуг).

Установление факта выполнения налогоплательщиком работ (получения результата услуг) собственными силами производится путем проведения следующих контрольных мероприятий:

- допрос должностных и иных лиц налогоплательщика, занятых в процессе выполнения работ (функционал допрашиваемых устанавливается на основании должностных инструкций, приказов о назначении ответственных лиц на объект и т.д.);

- истребование документов (информации) у заказчиков и допрос их должностных лиц, которые были ответственны, в частности, за приемку работ, согласование и утверждение проектной документации, лиц, осуществляющих технический надзор (в том числе указанных в журналах приемки выполненных работ);

- исследование локальных актов об установлении пропускного режима охраняемых объектов, пропусков, журналов регистрации;

- исследование документов, касающихся передачи строительной площадки, подключения к системам энерго-, водоснабжения, вывоза строительного мусора;

- проведение экспертиз, осмотров.

О выборе контрагента

Осмотрительное поведение:

- предполагает проверку деловой репутации, возможности исполнения, платежеспособности контрагента;

- направлено на предотвращение возможных убытков, которые могут быть причинены контрагентом вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств.

В налоговых правоотношениях применима позиция Пленума ВАС, изложенная в Постановлении от 30.07.2013 N 62 "О возмещении убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица". В нем указано, что к недобросовестным и неразумным должны быть отнесены следующие действия:

- знание директором о невыгодности условий сделки или заведомой неспособности контрагента исполнить обязательство либо установление того, что директор должен был знать об этих обстоятельствах;

- непринятие до совершения сделки мер по получению необходимой информации, которые обычны для деловой практики при сходных обстоятельствах;

- совершение сделки в нарушение внутренних процедур согласования, необходимого одобрения или вопреки бизнес-стратегии (сверхрисковая, непрофильная сделка).

Ведение деятельности объективно находит отражение в бизнес-истории компании и в известности ее в соответствующем сегменте рынка, в публичном позиционировании и в рекламном продвижении, в деловой репутации, опыте, в наличии исполненных контрактов и в возможности предоставления рекомендаций от контрагентов, в наличии места ведения деятельности (офиса, промышленной площадки и т.п.), собственных или полученных во владение и пользование активов либо в возможности привлечения третьих лиц (субподрядчиков, соисполнителей, поставщиков) в рамках установленных договорных отношений, в соответствии характера принимаемых обязательств, их размера, стоимости исполнения периоду существования компании и масштабу ее деятельности (при том что в каждой сфере бизнеса существует представление о динамике его развития и объективных масштабах, достижимых на каждом из этапов).

"Технические" компании в обоснование опыта, эффективности коммерческой практики не могут сослаться на значимый период ведения деятельности, а также на опыт своих учредителей, поскольку создаются преимущественно физическими лицами, не обладающими таковым опытом.

"Технические" компании, как правило, не могут продемонстрировать деловую историю ведения бизнеса. Доверие к таким организациям и сверхриски не могут быть объяснены ввиду отсутствия у контрагентов:

- имущества, за счет которого разумный кредитор рассчитывает получить удовлетворение при причинении убытков вследствие ненадлежащего исполнения;

- делового опыта;

- кредита доверия, оказываемого участниками или третьими лицами путем предоставления обеспечения исполнения по сделке.

Налоговые органы будут оценивать (в совокупности и взаимосвязи) следующие обстоятельства:

- налогоплательщик не располагает информацией о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении производственных, складских, торговых или иных площадей, необходимых для ведения предпринимательской деятельности;

- у налогоплательщика отсутствуют копии документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, квалифицированных кадров, необходимых лицензий, разрешений, свидетельств о членстве в СРО и т.п., подтверждающих возможность реального выполнения контрагентом условий договора;

- должностные и ответственные лица налогоплательщика не могут пояснить обстоятельства выбора контрагента, заключения сделки и ее исполнения;

- должностные и ответственные лица налогоплательщика не взаимодействовали с руководителем, иными уполномоченными лицами контрагента при обсуждении условий и подписании договора;

- у налогоплательщика отсутствует документальное подтверждение полномочий лиц, действовавших от имени контрагента;

- налогоплательщик не анализировал сведения о контрагенте, размещенные в том числе на официальном сайте ФНС в формате открытых данных;

- в открытом доступе отсутствует информация, свидетельствующая о ведении контрагентом реальной экономической деятельности;

- налогоплательщик не имеет информации о способе получения сведений о контрагенте (например, наличие рекламы в СМИ, сайта, рекомендаций партнеров или других лиц);

- сделка совершена без получения необходимого в силу закона или учредительных документов согласия органа юридического лица либо с нарушением процедуры согласования, несоответствие порядка заключения договора внутренним регламентам налогоплательщика;

- в договорах имеются условия, отличающиеся от существующих правил (обычаев) делового оборота либо от условий иных аналогичных договоров, заключенных налогоплательщиком (например, условий о длительных отсрочках платежа, о поставке крупных партий товаров без предоставления обеспечения, о договорной ответственности, размер которой несопоставим с последствиями возможного нарушения, о приобретении товаров (работ, услуг) по цене, которая существенно ниже рыночного уровня и т.п.);

- у налогоплательщика отсутствуют документы, которые должны были быть составлены исходя из характера договора (например, отсутствие акта о передаче подрядчику строительной площадки);

- в договорах и в документах, которыми оформлено исполнение сделки, имеются противоречия в сведениях, обязательные реквизиты заполнены не полностью (может свидетельствовать, в частности, о подписании документов в нарушение логики бизнес-процесса или ранее момента наступления соответствующих событий);

- оплата не производится, в расчетах используются "неликвидные" векселя, в счет погашения долга принимается право требования к неплатежеспособному третьему лицу;

- налогоплательщик не совершает действий по защите своих нарушенных прав, не принимает меры по приостановлению исполнения своего обязательства или отказа от договора в случае встречного неисполнения обязательств контрагентом.

Обратите внимание! ФНС признает, что *степень предъявляемых требований к выбору контрагента не может быть одинаковой для случаев ординарного пополнения материально-производственных запасов по разовым сделкам на несущественную сумму и в ситуациях, когда приобретается дорогостоящий актив, совершаются сделки на значительную сумму либо привлекается подрядчик для выполнения существенного объема работ*.

Иными словами, чем больше сумма сделки, тем более тщательно нужно подходить к выбору контрагента (иметь больше доказательств его реальности и возможности исполнения им обязательств по сделке).

О нарушении контрагентом норм НК РФ

В пункте 3 ст. 54.1 НК РФ закреплена сформированная судами позиция о том, что нарушение налогового законодательства лицом, исполнившим обязательство по сделке, не может рассматриваться в качестве самостоятельного основания для отказа налогоплательщику в учете расходов или применении вычетов.

Судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ неоднократно разъясняла: вступление в отношения с хозяйствующим субъектом, обладающим экономическими ресурсами, достаточными для исполнения сделки самостоятельно либо с привлечением третьих лиц, обладающими такими ресурсами, дает разумно действующему налогоплательщику - покупателю основания ожидать, что сделка этим контрагентом будет исполнена надлежащим образом, а налоги при ее совершении будут уплачены в бюджет. В подобной ситуации предполагается, что выбор контрагента отвечал условиям делового оборота, пока иное не будет доказано налоговым органом (Определения от 14.05.2020 N 307-ЭС19-27597 по делу N А42-7695/2017 и от 28.05.2020 N 305-ЭС19-16064 по делу N А40-23565/2018).

Таким образом, негативные последствия неисполнения контрагентом, ведущим экономическую деятельность, обязанности по уплате НДС в должном размере могут быть возложены на налогоплательщика в виде отказа ему в праве на применение вычетов при условии, если налоговым органом будет доказано (см. Определение ВС РФ от 25.01.2021 N 309-ЭС20-17277 по делу N А76-2493/2017), что налогоплательщик:

- знал о налоговых правонарушениях, допущенных контрагентом (в том числе в отношении привлекаемых им поставщиков, субподрядчиков, соисполнителей);

- извлекал выгоду из противоправного поведения контрагента за счет причинения ущерба бюджету.

Указанное знание имеет место в следующих случаях:

- взаимозависимость или иная подконтрольность сторон сделки;

- согласованные действия между указанными лицами, направленные на неуплату налога.

О критерии деловой цели

Основной целью совершения операции не может являться неуплата (неполная уплата) налога. Основным мотивом операции должна являться деловая цель (пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ).

При решении вопроса о том, что именно являлось основной целью операции (достижение деловой цели, получение экономического эффекта или уменьшение налоговой обязанности), налоговые органы будут оценивать, совершил бы налогоплательщик эту операцию исключительно по мотивам делового характера в отсутствие налоговых преимуществ.

Пример ситуации, основной целью которой является получение налоговой выгоды, - присоединение фирмы с накопленным убытком без активов при отсутствии экономического обоснования.

Обратите внимание! Достижение деловой цели, реализуемой путем совершения совокупности операций, само по себе не означает, что каждая из этих операций имеет деловую цель.

При анализе совокупности таких операций может быть поставлен вопрос об оценке каждой операции в отдельности.

Цели анализа следующие:

- понять, была бы операция совершена в отдельности (без совершения указанной совокупности операций);

- являлся ли налоговый мотив основным мотивом совершения той или иной операции и структурирования указанной совокупности операций, сделок (в том числе с участием подконтрольных структур, не обладающих активами, не осуществляющих функции, не несущих рисков), совершения корпоративных действий по реорганизации, учреждению новых организаций.

Вывод об отсутствии деловой цели допустим при условии, что указанная налогоплательщиком хозяйственная цель могла быть достигнута иным образом без совершения спорной операции.

Доминирующий налоговый мотив проявляется в структурировании совокупности операций вместо достижения деловой цели без совершения спорной операции. Например, целью такого структурирования через совокупность операций может быть создание оснований для платежа и перевода прибыли в пользу аффилированной иностранной компании вместо выплаты дивидендов.

Об использовании схемы дробления бизнеса

При оценке бизнес-моделей ведения хозяйственной деятельности в рамках группы лиц, часть из которых применяют спецрежимы (УСНО, "вмененку"), налоговые органы будут проверять:

- соблюдены ли требования, предусмотренные ст. 346.12, 346.26 НК РФ (о переходе на спецрежим и установленных ограничениях);

- ведется ли налогоплательщиком и иными лицами соответствующая деятельность самостоятельно и на свой риск с использованием собственных достаточных трудовых, производственных и иных ресурсов с принятием управленческих решений органами управления налогоплательщика или, напротив, от имени нескольких формально самостоятельных субъектов осуществляется организационно единая деятельность, координируемая одними и теми же лицами, с использованием общих материально-технических и (или) трудовых ресурсов и (или) средств индивидуализации.

Вывод об искусственном разделении бизнеса может быть сделан в следующих случаях:

- налогоплательщик ведет деятельность через применяющих спецрежимы подконтрольных лиц, которые не осуществляют ее в своем интересе и на свой риск, не выполняют реальных функций. Указанные лица участвуют в операциях с целью оформления документов от своего имени в интересах контролирующего лица;

- хозяйственная деятельность ведется налогоплательщиком и иными входящими в группу лицами с использованием одних и тех же работников и иных ресурсов при тесном организационном взаимодействии данных лиц;

- осуществляются хотя и разные, но неразрывно связанные между собой направления деятельности, составляющие единый производственный процесс, направленный на получение общего результата.

При выявлении схем дробления бизнеса действительные налоговые обязательства налогоплательщика определяются с учетом:

- вменяемых доходов и соответствующих расходов;

- права на вычеты по НДС;

- налогов, уплаченных в рамках спецрежимов.

Данный подход основан на правовой позиции, выраженной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 N 17152/09 по делу N А29-5718/2008.

При расчете обязательств по НДС инспекторы должны руководствоваться правовыми позициями, изложенными в Определениях ВС РФ от 20.12.2018 N 306-КГ18-13128 по делу А12-36108/2017, от 16.04.2019 N 302-КГ18-22744 по делу N А58-9294/2017 и от 30.09.2019 N 307-ЭС19-8085 по делу N А05-13684/2017. В них Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда указала, что по общему правилу в случае необоснованного применения спецрежима сумма НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг) должна быть определена так, как если бы НДС изначально предъявлялся к уплате сторонним контрагентам в рамках установленных с ними договорных цен и полученной (подлежащей получению) от них выручки, то есть посредством выделения налога из выручки с применением расчетной ставки налога.

- *Статья: Разъяснения ФНС о применении статьи 54.1 НК РФ (Соловьева А.А.) ("Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение", 2021, N 4) {КонсультантПлюс}*
- *{Вопрос: Что подразумевается под искажением сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения в налоговой отчетности налогоплательщика в целях применения п. 1 ст. 54.1 НК РФ? (Консультация эксперта, 2022) {КонсультантПлюс}}*
- *ст. 54.1, Путеводитель по налогам. Практическое пособие по налоговым проверкам {КонсультантПлюс}*
- *<Письмо> ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации" {КонсультантПлюс}*

Выводы по теме:

- ***Уменьшение налоговой базы (налога) недопустимо, если оно произошло в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения.***
- ***Уменьшать налоговую базу (налог) по сделке возможно, только если одновременно:***

- уменьшение налога (зачет, возврат) не является основной целью сделки;

- обязательство по сделке (операции) исполнено контрагентом по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора (к примеру, субподрядчику).

- ***Приведены обстоятельства, которые самостоятельно не могут быть основанием для отказа в уменьшении налоговой базы (налога).***

Вопрос №4. Взаимодействие ИФНС с органами МВД и Следственным комитетом РФ: практические аспекты

С целью качественного сбора доказательств умысла налоговым органам целесообразно организовывать проведение выездных налоговых проверок с участием сотрудников внутренних дел, а также дополнительно консультироваться с сотрудниками органов внутренних дел, принимающими участие в проведении выездной налоговой проверки, и сотрудниками следственных органов в соответствии с заключенными соглашениями ФНС России с МВД России и Следственного комитета, а также в рамках деятельности межведомственных рабочих групп.

Рекомендации по вопросу о привлечении сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках приведены в пункте 1.2 письма ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622@.

1.2. Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица (пункт 2 статьи 89 Кодекса), если иное не предусмотрено Кодексом.

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном статьей 83 Кодекса, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика (пункт 2 статьи 89 Кодекса).

Решение о проведении выездной налоговой проверки организации, получившей статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28.09.2010 N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково", выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе.

Решение о проведении выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков выносит налоговый орган, осуществивший постановку на учет ответственного участника этой группы (пункт 2 статьи 89.1 Кодекса).

Решение о проведении выездной налоговой проверки иностранной организации выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в налоговом органе, за исключением случаев постановки на учет иностранной организации в связи с открытием ей счетов в банках на территории Российской Федерации. При этом необходимо учитывать следующие особенности. По налогу на добавленную стоимость решение о проведении выездной налоговой проверки выносится налоговым органом, в который иностранная организация согласно пункту 7 статьи 174 Кодекса обязана представлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации обособленных подразделений иностранной организации. По налогу на прибыль организаций решение о проведении выездной налоговой проверки выносится налоговым органом, в который иностранная организация согласно пункту 4 статьи 307 Кодекса обязана представлять налоговые декларации и уплачивать налог в части налоговой базы и суммы налога, рассчитанной отдельно по каждому отделению либо по нескольким отделениям в части деятельности в рамках единого технологического процесса, или в других аналогичных случаях.

Указанные решения подписываются руководителем (заместителем руководителя) соответствующего налогового органа.

В решении о проведении выездной налоговой проверки необходимо указывать сведения о том, что один из сотрудников налоговых органов, которым поручается проведение проверки, является руководителем проверяющей группы. Руководитель проверяющей группы организует работу проверяющей группы, дает в письменной форме сотрудникам, участвующим в проведении проверки, задания и обязательные указания и уполномочен совершать действия, установленные Кодексом и настоящими рекомендациями.

В решении о проведении проверки организации, имеющей обособленные подразделения, кроме руководителя проверяющей группы необходимо указывать сведения о руководителях проверяющих бригад по месту нахождения обособленных подразделений. Руководитель проверяющей бригады организует работу бригады, дает задания, обязательные указания сотрудникам, участвующим в проведении проверки, и уполномочен совершать действия, установленные Кодексом и настоящими рекомендациями.

В решении о проведении проверки организации, отнесенной в порядке, предусмотренном статьей 83 Кодекса, к категории крупнейших налогоплательщиков, имеющей обособленные подразделения, кроме руководителя проверяющей группы необходимо указывать сведения о руководителях проверяющих бригад по месту нахождения организации и по месту нахождения обособленных подразделений.

Во избежание негативных последствий в случае выбытия проверяющих по объективным причинам (например, увольнение, отпуск по уходу за ребенком, продолжительная болезнь, смерть) не рекомендуется формировать проверяющую группу в составе единственного сотрудника налогового органа.

Руководителю проверяющей группы (бригады) необходимо изучить материалы предпроверочного анализа и наметить мероприятия налогового контроля, необходимые для подтверждения предполагаемых налоговых правонарушений и сбора доказательственной базы.

Руководитель проверяющей группы (бригады) на основании Заключения, составленного по результатам предпроверочного анализа, и предложений сотрудников проверяющей бригады средствами программного комплекса АИС составляет программу проведения выездной налоговой проверки, согласовывает ее с начальником отдела выездных проверок.

Программа проверки должна быть разработана в разрезе налогов и вопросов, подлежащих проверке, а также предусматривать перечень и последовательность необходимых действий, направленных на сбор доказательственной базы по каждому предполагаемому факту налогового правонарушения. В программе следует установить примерные сроки проведения мероприятий с указанием конкретных исполнителей данных мероприятий.

Указанная программа проведения проверки утверждается начальником (заместителем начальника) налогового органа, которым устанавливается периодичность отчетов руководителя проверяющей группы о ходе проведения проверки.

Руководитель проверяющей группы (бригады) еженедельно отчитывается о ходе проведения выездной налоговой проверки и решении проблемных вопросов в части налогообложения перед начальником отдела и (или) курирующим заместителем начальника инспекции.

В случае проведения выездной налоговой проверки с участием сотрудников органов внутренних дел в соответствии с пунктом 1 статьи 36 Кодекса и подпунктом 28 пункта 1 статьи 13 Федерального закона от 07.02.2011 N 3-ФЗ "О полиции" порядок действий

налоговых органов регламентируется Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок, утвержденной приказом МВД России N 495, ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009.

В целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах, повышения эффективности совместной работы рекомендуется инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках в следующих случаях:

1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении налога на добавленную стоимость, акциза (зачета или возврата иного налога) или признаков необоснованного предъявления налога на добавленную стоимость, акциза к возмещению;

2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных статьями 198 - 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, в том числе:

если после вынесения налоговым органом решения о проведении выездной налоговой проверки налогоплательщиком предпринимаются действия, направленные на уклонение от налогового контроля, на затруднение налогового контроля либо иные действия, имеющие признаки активного противодействия проведению выездной налоговой проверки ("миграция" организации, смена учредителей и (или) руководителей организации, реорганизация, ликвидация организации и т.д.);

при обнаружении в ходе проведения предпроверочного анализа или налоговой проверки наличия в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) фирм-"однодневок", используемых в целях уклонения от уплаты налогов, в том числе зарегистрированных на номинальных учредителей (имеющих номинальных руководителей), зарегистрированных по утерянным паспортам и пр.;

3) при обнаружении признаков неправомерных действий при банкротстве, преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

Запрос об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) проверке может быть направлен как до начала проверки, так и в процессе ее проведения.

В случае, если выездная (повторная выездная) налоговая проверка проводится или ее проведение предполагается с участием сотрудников органов внутренних дел, необходимо провести рабочее совещание с сотрудниками органов внутренних дел по следующим вопросам:

выработка и согласование основных направлений проведения предстоящей проверки;

составление аналитической схемы выявления предполагаемых правонарушений, по которым имеется соответствующая информация;

организация и тактика осуществления мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Результаты проведенного совещания должны быть запротоколированы. Протокол подписываться участниками совещания, и его копия направляется в органы внутренних дел, сотрудники которых включены в выездную налоговую проверку.

В случае проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки с участием сотрудников органов внутренних дел в решении о проведении выездной налоговой проверки указываются также Ф.И.О., должности этих сотрудников, выделенных на основании запроса налогового органа для участия в проведении выездной налоговой проверки и входящих в состав проверяющей группы, за исключением сотрудников органов внутренних дел, которые привлекаются для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа.

При необходимости изменения состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку, в том числе в случае привлечения сотрудников внутренних дел для участия в уже проводимой выездной налоговой проверке, принимается решение о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки. Рекомендуемая форма Решения о внесении изменений в Решение о проведении выездной налоговой проверки приведена в приложении N 1 к приказу ФНС России от 07.05.2007 N ММ-3-06/281@. Кроме изменения состава лиц, проводящих выездную налоговую проверку, может быть внесено изменение в части назначения нового (изменения) руководителя проверяющей группы (руководителей проверяющих бригад). Такое решение должно быть принято до составления справки об окончании выездной налоговой проверки. Если во время проведения проверки произошла реорганизация налогоплательщика-организации в форме присоединения, то в решение о проведении выездной налоговой проверки может быть внесено изменение о проведении проверки налогоплательщика с учетом присоединившихся организаций, если в отношении данных организаций ранее не была проведена проверка по тем же налогам за проверяемый период и если оставшегося времени достаточно для качественного проведения проверки. Если реорганизация происходит в период незадолго до окончания выездной налоговой проверки, что ограничивает налоговый орган во времени, необходимом для проведения мероприятий налогового контроля, - то выносится отдельное решение о назначении проверки налогоплательщика в части присоединившейся организации.

Внесение изменений и дополнений в ранее принятое Решение о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки в части изменения проверяемых налогов и (или) периодов недопустимо.

В случае изменения места нахождения (места жительства) проверяемого лица в ходе проведения выездной налоговой проверки в состав проверяющей группы (бригады) в обязательном порядке включаются должностные лица налогового органа по новому месту нахождения (месту жительства) проверяемого лица. С указанной целью налоговый орган, вынесший решение о проведении выездной налоговой проверки, подготавливает и направляет запрос о выделении должностных лиц для проведения проверки в налоговый орган по новому месту нахождения налогоплательщика-организации.

Не допускается внесение изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, в результате которого действие документа прекращается либо аннулируется и т.п., за исключением смерти проверяемого физического лица.

Внесение иных изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки не допускается.

Решение о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и заверяется печатью налогового органа.

Решение о проведении выездной налоговой проверки вручается налогоплательщику, а в случае проверки консолидированной группы налогоплательщиков - ответственному участнику этой группы.

Факт ознакомления налогоплательщика с решением о проведении выездной налоговой проверки отражается на экземпляре решения о проведении выездной налоговой проверки, остающемся на хранении в налоговом органе, путем заполнения налогоплательщиком (его представителем) отметки "С решением о проведении выездной налоговой проверки ознакомлен" с указанием соответствующей даты.

В случае невозможности вручения решения о проведении выездной налоговой проверки его экземпляр направляется по почте заказным письмом по адресу, указанному в учредительных документах налогоплательщика либо ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков, а также по адресу регистрации его руководителя.

Не позднее следующего рабочего дня после вынесения налоговым органом, назначившим проверку, решения о проведении выездной налоговой проверки соответствующие экземпляры решения направляются сопроводительным письмом в налоговые органы по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

Решение о проведении выездной налоговой проверки доводится до сведения руководителя (уполномоченного им лица) филиала (представительства) и иного обособленного подразделения непосредственно после прибытия проверяющей группы на объект проверки.

Проведение выездной налоговой проверки в части филиала (представительства) и иного обособленного подразделения, в случае проверки организации в целом, не может быть начато ранее проведения проверки в части головной организации.

Предъявление вместе со служебными удостоверениями решения о проведении выездной налоговой проверки организации является основанием доступа должностных лиц, проводящих выездную налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица (за исключением жилого помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц).

Как взаимодействуют налоговые и правоохранительные органы при выявлении признаков налоговых преступлений

1. Как взаимодействуют налоговые органы и органы СК России при выявлении признаков налоговых преступлений

Порядок взаимодействия отличается для случаев, когда признаки налоговых преступлений:

- выявили сами налоговые органы;
- выявили органы СК России либо информация о преступлениях получена из других источников.

1.1. Взаимодействие налоговых органов и органов СК России, если признаки преступлений выявили налоговые органы

Налоговый орган обязан направить материалы в органы СК России для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, если одновременно соблюдаются следующие условия (п. 3 ст. 32 НК РФ, пп. "а" п. 1 ч. 2 ст. 151 УПК РФ):

- недоимка выявлена в ходе налоговой проверки, по итогам которой принято решение о привлечении к ответственности;

- размер недоимки указывает на налоговое преступление;

- срок уплаты недоимки, пеней и штрафов по требованию, выставленному на основании указанного решения, истек, но налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сборов, страховых взносов) в течение двух месяцев со дня истечения указанного срока так и не погасил полностью всю задолженность по требованию.

При получении материалов из налоговой инспекции органы СК России решают вопрос о возбуждении уголовного дела и сообщают ей о своем решении (п. 15.1 ст. 101 НК РФ, ч. 1, 2 ст. 145 УПК РФ, п. 12 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015).

Налоговые органы вправе сообщать органам СК России сведения о признаках налоговых преступлений и в других случаях, когда не все условия из п. 3 ст. 32 НК РФ соблюдены (в рамках общего обмена информацией) (п. 3 ст. 82 НК РФ, п. 4.1.1 Соглашения о взаимодействии от 13.02.2012 N 101-162-12/ММВ-27-2/3). Например, если:

- по итогам проверки принято решение об отказе в привлечении к ответственности, но тем не менее размер недоимки указывает на налоговое преступление (Письмо Минфина России от 25.01.2017 N 03-02-08/3619);

- есть материалы, которые указывают на преступление, но нет возможности провести налоговую проверку. Например, если период совершения нарушения уже нельзя проверить из-за ограничений по глубине охвата выездной проверкой, в то время как срок давности привлечения к уголовной ответственности еще не истек.

Поводом для возбуждения уголовного дела о налоговых преступлениях могут служить только материалы, направленные налоговыми органами для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ).

1.2. Взаимодействие налоговых органов и органов СК России, если признаки преступлений выявили следственные органы

Признаки налоговых преступлений органы СК России могут обнаружить сами либо получить информацию о них из других источников, например из органов МВД России (п. 14 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015).

В рамках общего обмена информацией СК России может направлять налоговым органам сведения о любых налоговых нарушениях. Например тех, которые "не тянут" на налоговые преступления (п. 2 ст. 36, п. 3 ст. 82 НК РФ, п. 4.1.1 Соглашения о взаимодействии от 13.02.2012 N 101-162-12/ММВ-27-2/3, п. 3 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015).

Их инспекция может использовать:

- при планировании выездной проверки (п. 5 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015);

- при проведении камеральных и выездных проверок, рассмотрении их материалов (п. 4 ст. 101 НК РФ).

2. Как взаимодействуют налоговые органы и органы МВД России при выявлении признаков налоговых преступлений

Органы внутренних дел при выявлении признаков налоговых правонарушений (в том числе признаков налоговых преступлений) направляют эту информацию налоговым органам (п. 2 ст. 36, п. 3 ст. 82 НК РФ, п. 34 ч. 1 ст. 12 Закона о полиции, ст. 11 Закона об оперативно-розыскной деятельности, п. 2 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015, п. 2 Инструкции о порядке направления материалов, утв. п. 1.2 Приказа МВД России N 495, ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009, п. 1.1 Приказа МВД России N 317, ФНС России N ММВ-7-2/481@ от 29.05.2017).

В свою очередь инспекция:

- использует полученную информацию:
    - при планировании выездных проверок (п. 5 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015);
    - при проведении камеральных и выездных проверок, рассмотрении их материалов (п. 4 ст. 101 НК РФ, п. 45 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, п. 5 Инструкции о порядке направления материалов, утв. п. 1.2 Приказа МВД России N 495, ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009);
- если включает в план выездных проверок налогоплательщика, у которого предполагаются признаки налогового преступления, направляет информацию по нему органам внутренних дел для планирования оперативно-розыскных мероприятий (п. 5 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015);
- привлекает для участия в выездной проверке сотрудников органов внутренних дел (п. 1 ст. 36 НК РФ, п. 28 ч. 1 ст. 13 Закона о полиции, п. 2 Инструкции о порядке взаимодействия, утв. п. 1.1 Приказа МВД России N 495, ФНС России N ММ-7-2-347 от 30.06.2009, п. 6 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015).

Налоговые органы могут также сами обращаться в органы МВД России для получения результатов оперативно-розыскной деятельности, если у инспекторов есть данные, которые указывают на налоговые преступления (ст. 11 Закона об оперативно-розыскной деятельности, п. 1.9 Приказа МВД России N 317, ФНС России N ММВ-7-2/481@ от 29.05.2017).

3. Как взаимодействуют налоговые органы и органы прокуратуры РФ при выявлении признаков налоговых преступлений

Органы прокуратуры РФ передают налоговым органам информацию о налоговых правонарушениях (в том числе с признаками налоговых преступлений), которая поступает к ним, например, от граждан и юрлиц (п. 4 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015).

В свою очередь налоговые органы:

- используют полученную информацию:
    - при планировании выездных проверок (п. 5 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015);

- при проведении камеральных и выездных проверок, рассмотрении их материалов (п. 4 ст. 101 НК РФ);

- направляют для контроля в органы прокуратуры РФ информацию по проверке, если привлекают налогоплательщика к ответственности за нарушения, которые привели к неуплате или незаконному возмещению налогов в особо крупном размере (п. 7 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015);

- сообщают в органы прокуратуры РФ информацию обо всех материалах, которые передали органам Следственного комитета РФ для возбуждения уголовного дела (п. 10 Инструкции, утв. Приказом Генпрокуратуры России N 286, ФНС России ММВ-7-2/232@, МВД России, СК России от 08.06.2015).

4. Как взаимодействуют налоговые и таможенные органы при выявлении признаков налоговых преступлений

При выявлении признаков налоговых нарушений (в том числе налоговых преступлений) таможенные органы могут:

- предложить налоговому органу провести скоординированные проверки - если помимо налоговых нарушений предполагаются еще и таможенные, и поэтому будет эффективно провести одновременно и таможенную, и налоговую проверку (пп. 1 п. 1.3, п. п. 3.4 - 3.7 Регламента, приведенного в Приложении к Письму ФТС России N 01-11/33109, ФНС России N ММВ-20-2/58@ от 04.06.2018);

- сообщить налоговому органу информацию о возможных налоговых нарушениях (п. 3 ст. 82 НК РФ, ст. ст. 1, 2, 3 Соглашения о сотрудничестве от 21.01.2010 N 01-69/1, N ММ-27-2/1, пп. 1 п. 1.3, п. п. 5.1, 5.3 Регламента, приведенного в Приложении к Письму ФТС России N 01-11/33109, ФНС России N ММВ-20-2/58@ от 04.06.2018);

- передать налоговому органу материалы оперативно-розыскной деятельности, которые касаются возможных налоговых нарушений (ст. 11 Закона об оперативно-розыскной деятельности, п. 1.1 Приказа ФНС России N ММВ-7-2/950@, ФТС России N 1815 от 20.11.2017).

  Налоговые органы могут также сами обращаться в таможенные органы для получения результатов оперативно-розыскной деятельности, если у инспекторов есть данные, которые указывают на налоговые преступления (п. 1.9 Приказа ФНС России N ММВ-7-2/950@, ФТС России N 1815 от 20.11.2017).

Налоговый орган использует полученную информацию при проведении камеральных и выездных проверок, а также при рассмотрении их материалов (п. 4 ст. 101 НК РФ, п. 45 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, пп. 1 п. 1.3, п. п. 3.4, 5.3 Регламента, приведенного в Приложении к Письму ФТС России N 01-11/33109, ФНС России N ММВ-20-2/58@ от 04.06.2018).

<Письмо> ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ "О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)" (вместе с "Методическими рекомендациями "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)", утв. СК России, ФНС России) {КонсультантПлюс}

<Письмо> ФНС России от 25.07.2013 N АС-4-2/13622 "О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок" {КонсультантПлюс}

Готовое решение: Как взаимодействуют налоговые и правоохранительные органы при выявлении признаков налоговых преступлений (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}

Выводы по теме:

- **При выявлении признаков налоговых преступлений налоговые органы, как правило, взаимодействуют с органами Следственного комитета РФ (СК России), МВД России, прокуратуры РФ и таможенными органами.**
- **Сотрудники органов МВД России участвуют вместе с инспекторами в проведении выездных налоговых проверок, а в органы СК России инспекторы направляют материалы своих проверок, в которых выявили признаки налоговых преступлений, для возбуждения уголовных дел.**
- **В свою очередь органы СК России, МВД России, прокуратуры РФ и таможенные органы сообщают налоговым органам информацию о налоговых нарушениях, которую получают в процессе своей работы. Эту информацию инспекции используют при проведении проверок.**

Вопрос №5. Частые типовые ошибки при начислении налогов, выявляемые в ходе камеральных проверок

Какие факты позволят налоговому органу выявить занижение налоговой базы по НДС

Налоговый орган в ходе проверочных мероприятий может сделать вывод о занижении налоговой базы, если обнаружит несоответствия, например, на основании следующих документов.

1. Книга покупок и книга продаж.

Например, если сумма вычетов по книге покупок превышает вычеты, отраженные в декларации, или при расчете НДС не учтена облагаемая операция, которая отражена в книге продаж.

2. Бухгалтерская отчетность и регистры.

Из бухгалтерской отчетности и данных регистров бухучета налоговый орган может выявить совершение операции, по которой не начислен НДС. Например, с баланса выбыло ОС в связи с его безвозмездной передачей, при этом НДС по этой операции не начислен. Либо в бухучете отражены СМР для собственного потребления, но НДС на эти работы не был начислен.

3. Декларация по налогу на прибыль.

Это возможно, если в декларации по НДС не отражены облагаемые НДС операции, учтенные в декларации по налогу на прибыль. Например, в декларации по прибыли отражена выручка от реализации покупных товаров в большем размере, чем налоговая база в декларациях по НДС с начала года.

4. Декларация по НДС ваших контрагентов.

Это возможно, в частности, в ситуации, когда налоговый орган выявил несоответствие между декларацией по НДС налогоплательщика (разд. 9 "Сведения из книги продаж") и декларациями по НДС его контрагентов (разд. 8 "Сведения из книги покупок"). Для поиска таких несоответствий инспекторы используют систему управления рисками "СУР АСК НДС-2".

См. также: Какие действия налогоплательщика проверяет "СУР АСК НДС-2"

При выявлении таких фактов налоговый орган проверит их: запросит пояснения и дополнительные документы у налогоплательщика, а также у других лиц. Если занижение налоговой базы будет подтверждено, то налогоплательщику грозит штраф.

Занижение налоговой базы по налогу на прибыль

> Из анализа вашей отчетности, сведений от третьих лиц и иной информации, которая есть у инспекции, она может посчитать, что вы занижаете налоговую базу по налогу на прибыль.
> Но выявить и зафиксировать нарушения, которые вы допустили при формировании

налоговой базы, могут только в результате камеральной проверки вашей декларации по налогу на прибыль либо выездной налоговой проверки.
За занижение налоговой базы предусмотрена ответственность.

1. Что приводит к занижению налоговой базы по налогу на прибыль

Вы занизите налоговую базу, например, если (ст. 247, п. п. 1, 8 ст. 274, п. 1 ст. 283, ст. 313 НК РФ):

- не включите в нее все облагаемые доходы отчетного (налогового) периода;

  См. также:
  - Как учитываются доходы от реализации при расчете налога на прибыль
  - Как учесть внереализационные доходы при расчете налога на прибыль

- отразите в расходах затраты, которые нельзя учесть, расходы другого периода или нормируемые расходы в сумме, превышающей норматив;

  См. также: Как учесть расходы организации при расчете налога на прибыль

- необоснованно уменьшите базу на сумму убытка.

2. Как инспекция выявляет занижение налоговой базы по налогу на прибыль

Занижение налоговой базы инспекция может выявить только в рамках камеральной или выездной проверки (п. 1, пп. 12 п. 3 ст. 100, ст. 100.1, п. 1 ст. 101 НК РФ).

При камеральной проверке вашей декларации инспекция сопоставит полученные данные:

- с вашей отчетностью за другие периоды и по другим налогам, бухгалтерской отчетностью;
- документами, предоставленными вами и вашими контрагентами по запросам инспекции при встречных проверках и по другим основаниям;
- другой информацией, которая есть у нее.

Если у проверяющих возникнут вопросы, они могут запросить у вас пояснения, в том числе вызвав в инспекцию для этого (пп. 4 п. 1 ст. 31, п. п. 3, 8.8 ст. 88 НК РФ).

См. также:
- Какие мероприятия налогового контроля инспекция может проводить при камеральной проверке
- Ответ на требование налоговой инспекции о представлении пояснений
- Какие документы могут затребовать при проведении камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль

Если инспекция подозревает, что вы занижаете базу, но не может это подтвердить в рамках камеральной проверки, то вас могут включить в план выездных проверок.

В ходе выездной проверки у инспекции есть больше возможностей, чтобы выяснить, занижена налоговая база или нет.

См. также:
- По каким критериям отбирают налогоплательщиков для выездной налоговой проверки
- Какие мероприятия налогового контроля инспекция может проводить при выездной проверке

Выявленные при проверке занижения налоговой базы проверяющие отразят в акте проверки (п. 1, пп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ). А затем по итогам рассмотрения акта и других материалов проверки, ваших возражений, если вы их подавали, вынесут итоговое решение по проверке (п. 6 ст. 100, п. п. 1, 7 ст. 101 НК РФ).

См. также: В каком порядке рассматривают материалы налоговой проверки

2.1. На основании каких фактов инспекция может сделать вывод о занижении налоговой базы по налогу на прибыль

Конкретного перечня нет. Инспекция будет обращать внимание на любые обстоятельства и показатели исходя из их экономической сущности.

Например, сделать вывод о занижении налоговой базы проверяющие могут на основании следующих фактов:

- несоблюдение контрольных соотношений в декларации (расчете) по налогу на прибыль;
- несоблюдение порядка отражения отдельных показателей в налоговой декларации (расчете), даже если общие суммы указаны вами правильно. Например, вы отразили в строке 020 Приложения N 2 к листу 02 декларации расходы на торговлю покупными товарами, включая стоимость таких товаров, которые были реализованы в отчетном периоде (строка 030). Но выручка от реализации покупных товаров в строке 012 Приложения N 1 к листу 02 декларации у вас не отражена;
- противоречия с ранее представленными налоговыми декларациями (расчетами) по налогу на прибыль, например, если выручка от реализации покупных товаров у вас меньше, чем за предыдущий отчетный период текущего года;
- разночтения с отчетностью по другим налогам, например, доходы от реализации в декларации по налогу на прибыль меньше налоговой базы по НДС за сопоставимый период;
- сумма поступлений на ваши банковские счета больше, чем отражено в декларации (расчете) по налогу на прибыль;
- различие в аналогичных показателях бухгалтерской и налоговой отчетности. Например, сумма выручки в строке 2110 отчета о финансовых результатах превышает

сумму доходов от реализации в строке 010 листа 02 декларации. Или расходы в бухотчетности меньше расходов в декларации по налогу на прибыль;

- разная динамика сопоставимых показателей в налоговом и бухгалтерском учете. Например, бухгалтерская выручка растет быстрее, чем налогооблагаемая;
- вы не представили пояснения, запрашиваемые инспекцией по выявленным несоответствиям и противоречиям в отчетности, или не обосновали расхождения;
- вы не применяете методы учета, принятые в учетной политике для целей налогообложения;
- показатели регистров налогового учета не соответствуют сведениям, которые отражены в декларации (расчетах) по налогу на прибыль;
- отсутствуют документы, которые подтверждают факты хозяйственной деятельности;
- данные об использованных энергетических и материальных ресурсах (в том числе сырье, комплектующих, вспомогательных и расходных материалах, таре) больше объемов производства и реализации;
- есть признаки получения необоснованной налоговой выгоды.

3. Какой штраф предусмотрен за занижение налоговой базы по налогу на прибыль

Налоговая ответственность за занижение налоговой базы по налогу на прибыль зависит от того, кто допустил такое нарушение - плательщик налога на прибыль или налоговый агент.

Кроме того, ответственное должностное лицо, допустившее такое нарушение (например, руководителя организации), могут привлечь к административной, а в некоторых случаях к уголовной ответственности.

На основании каких фактов инспекция может сделать вывод о занижении налоговой базы по УСН

В первую очередь инспекция обратит внимание на обстоятельства, перечисленные в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@, в частности:

- ваша налоговая нагрузка на УСН меньше средней по отрасли;
- в течение двух и более лет у вас по итогам года формируется убыток;
- ваши расходы растут быстрее, чем доходы, и (или) рентабельность вашей деятельности существенно отклоняется от средних показателей по отрасли;
- показатели, влияющие на применение УСН (годовой доход, численность сотрудников, балансовая (остаточная) стоимость ОС, доля участия других организаций), неоднократно приближались к предельным значениям;
- вы не представили по запросу налогового органа документы, пояснения, не внесли исправления в отчетность (отметим, что это само по себе является нарушением и влечет ответственность);
- вы ведете деятельность через цепочку контрагентов (посредников, перекупщиков) и, по мнению инспекции, нет деловой цели для этого;

- вы часто меняете место своего нахождения и инспекции, где стоите на учете ("миграция" между инспекциями);
- ведете деятельность с высоким налоговым риском.

Получить нужную информацию инспекция может, например (разд. 3 Концепции системы планирования выездных налоговых проверок):

- при анализе вашей отчетности по УСН и другим налогам;
- из вашей бухгалтерской отчетности;
- из документов, представленных вами и вашими контрагентами по запросам инспекции при встречной проверке и по другим основаниям;
- из внутренних источников налоговой службы.

Типичные операции, при которых налогоплательщики ошибочно не исчисляют НДС:

Не начислен НДС по товарам (работам, услугам), переданным для собственного потребления, расходы по которым не относятся на прибыль. пп. 2 п. 1 ст. 146

Организация, не являющаяся плательщиком НДС, выставила покупателю счет-фактуру с выделенной суммой налога, однако его не уплатила. п.5. ст.173

Налог не начислен в связи с применением освобождения при продаже товаров, необлагаемых НДС, но документы, подтверждающие реализацию, не предоставлены. ст. 149

Неправомерное применение либо завышение налоговых вычетов

Механизм налоговых вычетов предполагает для их применения наличие определенных оснований. Если компания не может документально подтвердить обоснованность применения вычетов по НДС, ей грозит доначисление сумм налога, а также штрафные санкции. Чаще всего налогоплательщики безосновательно принимают к вычету суммы налога в случаях:

Неправомерное применение вычетов налога в отношении услуг, приобретенных для деятельности, которая освобождена от НДС. п. 2 ст. 149, п. 2 ст. 170, п. 2 ст. 171

Принятие к вычету «входного» НДС по операциям, по которым отсутствуют договоры, счета-фактуры либо документы, свидетельствующие о постановке приобретенных ценностей на учет. п.1 ст. 172

Неправомерное применение вычетов в отношении товаров (работ, услуг), приобретенных для осуществления операций, которые не признаются объектом налогообложения.пп.1 п. 2 ст.171

Неправомерное принятие к учету «входного» НДС и применение вычетов по операциям с ненадежными контрагентами (фирмами-однодневками). Документы содержат недостоверную информацию либо подписаны лицами, не имеющими полномочий. Сделка имеет признаки фиктивной. п. 2 ст.169, пп.1,2 ст.171, п.1 ст.172

Необоснованное применение вычетов по экспортным сделкам при отсутствии полного пакета документов, предусмотренного статьей 165 Налогового кодекса. п.3 ст.172

Законодательство предусматривает случаи, когда принятый ранее к вычету НДС необходимо восстановить — все они перечислены в пункте 3 статьи 170 НК РФ. Специалисты ФНС обращают внимание, что типичной ошибкой налогоплательщиков является невосстановление сумм налога в следующих ситуациях:

- когда компания переходит на налоговый спецрежим;
- когда компания реализует товар, за который ранее перечислялась предоплата, а НДС с нее принимался к вычету.

В первом случае НДС по товарам (услугам, работам, имущественным правам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, следует восстановить в периоде, который предшествует переходу на специальный налоговый режим. Во втором случае НДС восстанавливается в том периоде, когда компания может заявить вычет по товарам, в счет которых был получен аванс, то есть по мере их реализации.

В каких случаях нужно восстановить НДС, ранее принятый к вычету

Восстановите НДС, который ранее заявили к вычету, в следующих случаях (п. п. 3, 3.1 ст. 170, ст. 171.1 НК РФ):

1) вы начали использовать товары (работы, услуги), основные средства, НМА и имущественные права для операций, которые не облагаются НДС. Эти операции освобождены по ст. 149 НК РФ, отсутствует объект обложения НДС по п. 2 ст. 146 НК РФ или товары либо работы (услуги), предусмотренные ст. 149 НК РФ, реализуются не на территории РФ. Эти требования не касаются ситуаций, которые перечислены в пп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ;

2) вы переходите на спецрежимы: УСН, ПСН;

3) вы начали применять освобождение от уплаты НДС;

4) вы заявили к вычету "входной" НДС со всей стоимости поставленных товаров (работ, услуг) или имущественных прав, если в счет их оплаты вами перечислен аванс и по нему принят к вычету налог;

5) была уменьшена стоимость товаров (работ, услуг) или имущественных прав;

6) вам вернули аванс из-за расторжения договора или его условия были изменены.

   Также восстановите НДС при списании дебиторской задолженности по уплаченному авансу за товары (работы, услуги), которые вы так и не получили;

7) вы передали имущество, НМА, имущественные права в качестве взноса в уставный капитал организации (вклада в складочный капитал товарищества, вклада в инвестиционное товарищество, паевых взносов в паевые фонды кооперативов), передали имущество в доверительное управление управляющей компании паевого инвестиционного фонда или передали недвижимость на пополнение целевого капитала НКО. Исключение предусмотрено для отдельных управляющих компаний особых экономических зон (пп. 1 п. 3 ст. 170 НК РФ);

8) вы получили бюджетные инвестиции или субсидию, которые компенсируют произведенные вами расходы по приобретению товаров (работ, услуг), основных средств, НМА и имущественных прав, а также на возмещение затрат по уплате налога при ввозе товаров;

9) вы не ведете раздельный учет затрат, предусмотренный п. 2.1 ст. 170 НК РФ (пп. 7 п. 3 ст. 170 НК РФ);

10) вы являетесь правопреемником реорганизованной организации. НДС, принятый ею к вычету, нужно восстановить, если (п. 3.1 ст. 170 НК РФ):

- полученные от правопредшественника товары, работы, услуги, имущественные права вы начали использовать в операциях, не облагаемых НДС;
- правопредшественник перечислил аванс, а отгрузка товара (возврат аванса) осуществляется вам;
- уменьшилась стоимость товаров, приобретенных организацией-правопредшественником;
- вы перешли на УСН, ПСН.

Восстановление НДС: основные правила

Главное правило - НДС надо восстановить, если имущество, по которому заявлен вычет, вы стали использовать для не облагаемых налогом операций. Примеры - имущество передано в уставный капитал или использовано для операций из ст. 149 НК РФ; вы перешли на УСН или получили освобождение от НДС. Все случаи восстановления НДС перечислены в ст. 170 НК РФ.

Не надо восстанавливать НДС при порче или хищении товаров, ликвидации ОС, списании кредиторской задолженности (Письма ФНС от 16.04.2018 N СД-4-3/7167@, Минфина от 12.10.2020 N 03-07-11/88771, от 21.06.2013 N 03-07-11/23503).

При восстановлении НДС в книге продаж регистрируют счет-фактуру, по которому заявили вычет, код 21. При вкладе в уставный капитал регистрируют акт, по которому передали имущество, и ставят обычный код 01 (п. 14 Правил ведения книги продаж).

НДС по ОС восстанавливают пропорционально остаточной стоимости. Например, первоначальная стоимость объекта 1 млн руб., остаточная - 800 000 руб., НДС, принятый к вычету, - 200 000 руб. Восстановить надо 160 000 руб. (800 000 руб. / 1 000 000 руб. x 200 000 руб.). Для НДС по недвижимости установлены другие правила.

Отсутствие раздельного учета

Если компания наряду с облагаемой НДС деятельностью осуществляет операции, которые не облагаются этим налогом (освобождены от него), то в соответствии с требованием пункта 4 статьи 149 НК РФ следует вести раздельный учет таких операций. В случае отсутствия раздельного учета принимать НДС к вычету налогоплательщик не может в силу пункта 4 статьи 170 НК РФ, равно как не имеет права уменьшить за счет этих расходов налогооблагаемую прибыль. Однако нередко компании пренебрегают требованиями

указанных норм закона, за что по результатам камеральной проверки получают доначисления НДС и штрафные санкции.

Раздельный учет НДС: правило 5%, методика, примеры

Раздельный учет входного НДС надо вести, если у вас есть облагаемые и не облагаемые НДС операции (ст. 170 НК РФ).

Раздельный учет можно организовать на счете 19, используя субконто "Способы учета НДС". При поступлении товаров, работ, услуг выберите один из вариантов - принимается к вычету, учитывается в стоимости или распределяется.

Входной НДС по общехозяйственным расходам по итогам квартала распределите между облагаемыми и необлагаемыми операциями пропорционально их долям в общем объеме реализации. Долю необлагаемых операций считайте так: выручку от необлагаемых операций разделите на общую сумму выручки без НДС (ст. 170 НК РФ, Письмо ФНС от 21.03.2011 N КЕ-4-3/4414).

Проценты по выданным займам включайте и в выручку от необлагаемых операций, и в общую выручку (ст. 170 НК РФ).

НДС по основным средствам, приобретенным для облагаемых и необлагаемых операций в первом или втором месяце квартала, можно распределять по итогам месяца (ст. 170 НК РФ).

Часть НДС по общехозяйственным расходам, относящуюся к необлагаемым операциям, включите в стоимость товаров или спишите в расходы, оставшуюся - примите к вычету.

Принять к вычету можно и весь НДС, если выполняется правило 5% - когда расходы на необлагаемые операции меньше 5% всех расходов, связанных с реализацией. В расходы на необлагаемые операции включайте и часть общехозяйственных расходов, которая к ним относится. Порядок ее расчета закрепите в учетной политике, например, пропорционально доле прямых расходов на необлагаемые операции в общей сумме прямых расходов (ст. 170 НК РФ, Письмо Минфина от 03.07.2017 N 03-07-11/41701).

Методика раздельного учета НДС в учетной политике

1. Организация ведет раздельный учет входного НДС по приобретенным товарам, работам и услугам, предусмотренный п. 4 ст. 170 НК РФ, в бухгалтерском учете на счете 19 "НДС по приобретенным ценностям", субконто "Способы учета НДС":
    - принимается к вычету;
    - учитывается в стоимости;
    - распределяется.
2. НДС по товарам, работам и услугам, предназначенным для операций, как облагаемых, так и не облагаемых НДС, организация:
    - распределяет на последнее число квартала в порядке, установленном п. 4.1 ст. 170 НК РФ;
    - полностью принимает к вычету в кварталах, когда расходы на не облагаемые

НДС операции не превышают 5 процентов общей величины расходов на производство и реализацию (правило 5 процентов). Часть общехозяйственных расходов, относящуюся к необлагаемым операциям, организация рассчитывает пропорционально доле прямых расходов на не облагаемые НДС операции в общей величине прямых расходов.

Пример. Раздельный учет входного НДС при необлагаемых продажах

Выручка организации за квартал - 2 030 000 руб., в том числе выручка от продаж с НДС, - 1 800 000 руб., от продаж, не облагаемых НДС, - 230 000 рублей. Доля облагаемых операций - 88,67% (1 800 000 руб. / (1 800 000 руб. + 230 000 руб.)).

Входной НДС за квартал по общехозяйственным расходам, подлежащий распределению - 30 000 руб., из них 20 000 руб. - по арендной плате за офис, 10 000 руб. - по канцтоварам. В течение квартала 60% канцтоваров выданы работникам. На последнее число квартала распределяем НДС по общехозяйственным расходам. 60% не принимаемого к вычету НДС по канцтоварам списываем в расходы, 40% включаем в их стоимость.

Проводка	Операция	Сумма, руб.
В течение квартала		
Д 19.03/к вычету - К 60	Учтен НДС по товарам для облагаемой деятельности	200 000
Д 68 - К 19.03/к вычету	Принят к вычету НДС по товарам для облагаемой деятельности	200 000
Д 19.04/в стоимость - К 60	Учтен НДС по работам и услугам для необлагаемой деятельности	25 000
Д 44 (20, 26) - К 19.04/в стоимость	НДС по работам и услугам для необлагаемой деятельности включен в их стоимость	25 000
Д 19.03/к распределению - К 60	Учтен НДС по канцтоварам	10 000
Д 19.04/ к распределению - К 60	Учтен НДС по аренде	20 000
На последнее число квартала		
Д 19.04/к вычету - К 19.04/к распределению	Часть НДС по арендной плате, подлежащая вычету	17 734
Д 68 - К 19.04/к вычету	Часть НДС по арендной плате принята к вычету	17 734
Д 19.04/в стоимость - К 19.04/к распределению	Часть НДС по арендной плате, относящаяся на расходы	2 266

Д 44 (26) - К 19.04/в стоимость	Часть НДС по арендной плате отнесена на расходы	2 266
Д 19.03/к вычету - К 19.03/к распределению	Часть НДС по канцтоварам, подлежащая вычету	8 867
Д 68 - К 19.03/к вычету	Часть НДС по канцтоварам принята к вычету	8 867
Д 19.03/в стоимость - К 19.03/к распределению	Часть НДС по канцтоварам, относящаяся на расходы	679,8
Д 44 (26) - К 19.03/в стоимость	Часть НДС по канцтоварам отнесена на расходы	679,8
Д 19.03/в стоимость - К 19.03/к распределению	Часть НДС по канцтоварам, включаемая в их стоимость	453,2
Д 10 - К 19.03/в стоимость	Часть НДС по канцтоварам включена в их стоимость	453,2

Методика ведения раздельного учета по НДС в учетной политике

> Порядок ведения раздельного учета по НДС вы разрабатываете самостоятельно и закрепляете в учетной политике для целей налогообложения. Разработанную методику вы можете включить непосредственно в текст учетной политики (например, в виде раздела или нескольких пунктов) или оформить отдельным приложением к ней.
> В учетной политике укажите операции, по которым вы ведете раздельный учет, и в какой форме вы его ведете, например: на субсчетах, открытых к счетам бухгалтерского учета, или в специальных налоговых регистрах.
> Если у вас есть операции, не облагаемые НДС или облагаемые по нулевой ставке, либо операции с длительным производственным циклом, также опишите порядок распределения "входного" НДС между ними и обычной деятельностью.

1. Как оформить методику ведения раздельного учета по НДС

Методику раздельного учета вы разрабатываете самостоятельно с учетом требований гл. 21 НК РФ и отражаете в учетной политике для целей налогообложения (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Положения о раздельном учете вы можете включить непосредственно в учетную политику, например в виде самостоятельного раздела, или оформить приложением к ней.

Учетная политика для целей налогообложения утверждается приказом или распоряжением руководителя организации (п. 12 ст. 167 НК РФ).

Образец методики ведения раздельного учета по НДС в учетной политике для целей налогообложения

2. Вопросы методики раздельного учета по НДС

В методике отражайте порядок раздельного учета только тех операций, которые встречаются в вашей деятельности:

1) если вы совмещаете облагаемые и необлагаемые операции, в методике опишите порядок раздельного учета таких операций и "входного" НДС по ним (п. 4 ст. 149, п. 4 ст. 170 НК РФ);

2) если вы реализуете с нулевой ставкой НДС товары, работы, услуги, по которым право на вычет возникает при определении налоговой базы, и у вас есть операции, по которым вычет от момента определения налоговой базы не зависит, в методике установите порядок раздельного учета "входного" НДС по этим группам операций (п. 10 ст. 165, п. 6 ст. 166, п. 3 ст. 172 НК РФ);

3) если у вас есть операции с длительным производственным циклом и вы не хотите начислять и уплачивать по ним авансовый НДС, в методике пропишите порядок учета стоимости таких товаров (работ, услуг) и относящегося к ним "входного" НДС (п. 13 ст. 167 НК РФ).

Раздельный учет в методике вы можете организовать на отдельных субсчетах к счетам бухгалтерского учета. Такие субсчета необходимо закрепить в рабочем плане счетов (п. 4 ПБУ 1/2008).

Также для учета всех или только некоторых операций вы можете разработать специальные налоговые регистры. В этом случае форму регистров и порядок их ведения закрепите в приложениях к учетной политике.

2.1. Как разработать методику раздельного учета по облагаемым и необлагаемым операциям

Если вы совмещаете облагаемые и необлагаемые операции, то в методике рекомендуем закрепить:

1) порядок раздельного учета облагаемых и необлагаемых операций. Укажите, где вы будете вести учет: на субсчетах или в отдельных регистрах. Если раздельный учет вы организуете на базе бухучета, перечислите субсчета, где будет учитываться стоимость облагаемых и необлагаемых операций. Например, вы можете открыть субсчета второго порядка к субсчету 90-1 "Выручка" счета 90 "Продажи":

   - 90-1-1 - "Выручка от реализации операций, облагаемых НДС";

   - 90-1-2 - "Выручка от реализации операций, освобожденных от НДС".

   Если учет вы хотите вести в налоговых регистрах, установите их форму и порядок ведения;

2) порядок учета "входного" НДС по облагаемым и необлагаемым операциям. Разработанная вами система должна позволить раздельно учитывать НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), которые вы (п. 4 ст. 170 НК РФ):

   - полностью используете для операций, облагаемых НДС;

   - полностью используете для необлагаемых операций;

   - используете как в облагаемых, так и в необлагаемых операциях.

Например, в методике вы можете предусмотреть субсчета второго порядка к субсчетам счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" для учета "входного" НДС:

- по товарам (работам, услугам, имущественным правам), приобретенным для использования в операциях, облагаемых НДС;

- по товарам (работам, услугам, имущественным правам), приобретенным для использования в необлагаемых операциях;

- подлежащего распределению (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Если раздельный учет вы ведете в специальных налоговых регистрах, то в методике утвердите форму регистров и порядок их ведения;

3) будете ли вы применять правило 5 процентов (п. 4 ст. 170 НК РФ). Если вы его применяете, рекомендуем определить также:

- порядок формирования расчетных показателей для применения правила - суммы расходов на необлагаемые операции и общей суммы расходов. Для этого вы можете, например, предусмотреть субсчета второго порядка к субсчету 90-2 счета 90 и к субсчету 91-2 счета 91;

- форму бухгалтерской справки (иного документа), в которой вы будете отражать проверку выполнения правила;

4) порядок расчета пропорции для распределения "входного" НДС по товарам (работам, услугам), которые используются как для облагаемых, так и для необлагаемых операций. В том числе рекомендуем определить форму бухгалтерской справки (иного документа), в которой вы будете отражать расчет такой пропорции.

2.2. Как разработать методику раздельного учета при наличии операций, облагаемых по нулевой ставке

При наличии операций, облагаемых по нулевой ставке НДС, по которым вычет применяется на момент определения налоговой базы (например, экспорт сырьевых товаров), в методике рекомендуем определить:

1) порядок учета "входного" НДС:

- по операциям, по которым вычеты применяются на момент определения налоговой базы;

- по прочим операциям (реализации на внутреннем рынке, экспорту несырьевых товаров и т.п.);

- по общехозяйственным и иным расходам, которые нельзя однозначно отнести ни к одной из указанных групп.

Определите, где вы будете вести такой учет. Как правило, его организуют на субсчетах второго порядка, открытых к субсчетам счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Вы также можете разработать специальные регистры учета и вести учет в них (их форму и порядок ведения закрепите в приложениях к учетной политике);

2) порядок распределения "входного" НДС с общехозяйственных и иных подобных расходов между операциями, по которым вычеты применяются при определении налоговой базы, и иной деятельностью. Например, долю вычетов вы можете определять пропорционально доле выручки по таким операциям в общем объеме выручки за квартал или пропорционально объему продукции (работ, услуг). Вы можете выбрать любой удобный для вас способ распределения.

Рекомендуем определить в методике:

- счета (субсчета) или налоговые регистры, где вы будете аккумулировать данные для расчета пропорции. Например, если вы экспортируете сырьевые товары и "входной" НДС распределяете пропорционально доле выручки от экспортных операций в общем объеме выручки за квартал, вы можете открыть субсчета второго порядка к субсчету 90-1 "Выручка" счета 90 "Продажи";

- утвердить форму бухгалтерской справки (иного документа), в которой вы по итогам квартала будете проводить расчет пропорции.

В аналогичном порядке вы можете определять долю вычетов, которые относятся к конкретной экспортной операции.

2.3. Как разработать методику раздельного учета при наличии операций с длительным производственным циклом

В методике раздельного учета по операциям с длительным производственным циклом рекомендуем определить:

1) порядок раздельного учета выручки от операций с длительным производственным циклом и от других операций.

   Раздельный учет вы можете организовать, например, на субсчетах второго порядка к субсчету 90-1 "Выручка" счета 90 "Продажи".

   Если учет вы хотите вести в налоговых регистрах, то установите их форму и правила их ведения;

2) порядок раздельного учета "входного" НДС, который относится к операциям с длительным циклом и к прочим операциям. Укажите субсчета второго порядка к субсчетам счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", на которых вы организуете такой учет, или определите форму и порядок ведения налоговых регистров;

3) порядок распределения "входного" НДС с общехозяйственных и иных подобных расходов между операциями с длительным циклом и прочими операциями (пропорционально выручке, пропорционально себестоимости и т.п.).

{Готовое решение: Какие факты позволят налоговому органу выявить занижение налоговой базы по НДС (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}}

Готовое решение: Занижение налоговой базы по налогу на прибыль (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}

{Готовое решение: На основании каких фактов инспекция может сделать вывод о занижении налоговой базы по УСН (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}}

{Готовое решение: В каких случаях нужно восстановить НДС, ранее принятый к вычету (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}}

{Типовая ситуация: Восстановление НДС: основные правила (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}}

{Типовая ситуация: Раздельный учет НДС: правило 5%, методика, примеры (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}}

Готовое решение: Методика ведения раздельного учета по НДС в учетной политике (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}

Выводы по теме:

Проводя камеральную проверку деклараций, налоговики прежде всего обращают внимание на типичные ошибки, которые допускают налогоплательщики. Федеральная налоговая служба неоднократно упоминала об этих нарушениях в своих публикациях. Основные из них:

1. **Занижение налоговой базы;**
2. **Неправомерное неначисление, неуплата и освобождение от НДС;**
3. **Неправомерное применение либо завышение налоговых вычетов;**
4. **Невосстановление сумм НДС;**
5. **Отсутствие раздельного учета;**
6. **Неправомерное применение льготной налоговой ставки.**

Вопрос №6. Показатели налоговой отчетности, привлекающие внимание налоговиков: расхождение в декларациях по налогу на прибыль и НДС.

Налоговая инспекция проводит сравнительный анализ различных показателей отчетов и деклараций. Сравниваются показатели по выручке в декларации по налогу на прибыль и по НДС. И здесь могут быть расхождения, в силу того что порядок формирования базы по налогу на прибыль и НДС различен. Так, например, объектом налогообложения по налогу на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ), а объектом налогообложения по НДС признаются следующие операции (п. 1 ст. 146 НК РФ):

- реализация товаров (работ, услуг) и передача имущественных прав на территории РФ;

- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд (подп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ), так называемая "внутренняя реализация";

- выполнение СМР для собственного потребления (подп. 3 п. 1 ст. 146 НК РФ);

- ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (п. 2 ст. 11, подп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Объяснить расхождения можно вполне логично и понятно, со ссылками на соответствующие статьи НК РФ. Аналогичные расхождения по выручке могут быть выявлены по прибыли в бухгалтерском и налоговом учете.

Некоторые организации после сдачи отчетности получают от налоговиков сообщение (уведомление <1>) с требованием дать пояснения <2> о причинах несовпадения суммы показателей "Доходы от реализации" и "Внереализационные доходы" в декларации по налогу на прибыль <3> с суммированной по кварталам налоговой базой в декларациях по НДС <4>. Должны ли эти показатели совпадать и как подготовить ответ налоговикам?

<1> Приложение N 1 к Приказу ФНС России от 31.05.2007 N ММ-3-06/338@.

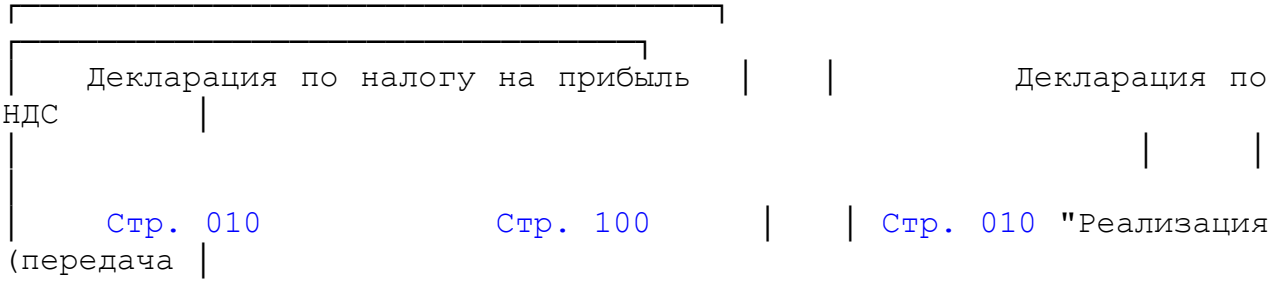
<2> Подпункт 4 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 82, п. 3 ст. 88 НК РФ.

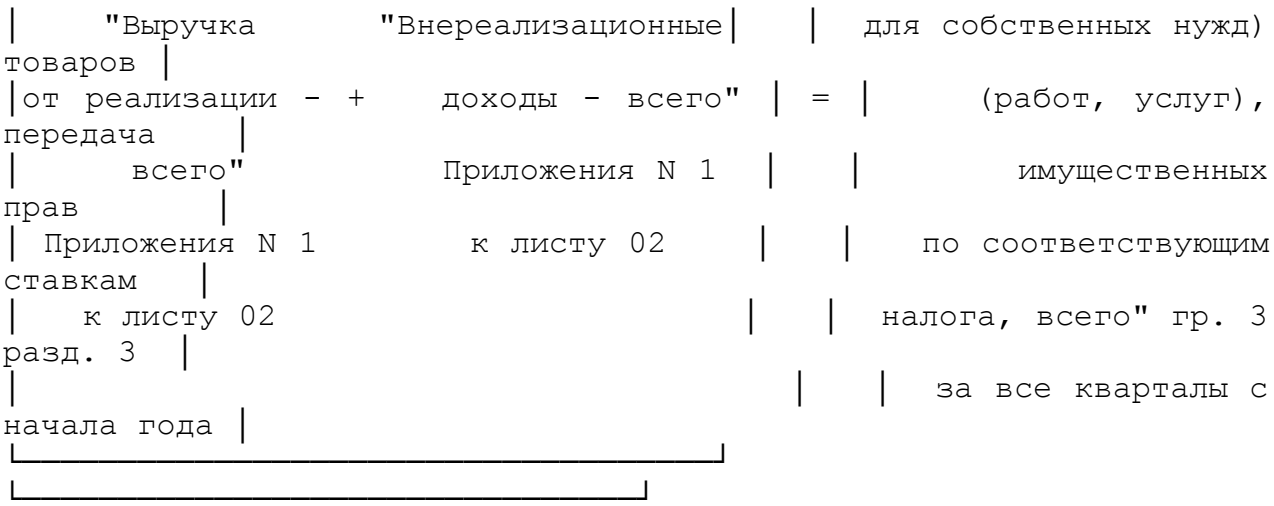
<3> Утверждена Приказом ФНС России от 15.12.2010 N ММВ-7-3/730@.

<4> Утверждена Приказом Минфина России от 15.10.2009 N 104н.

Соответствие "прибыльных" и "НДСных" показателей

Теоретически когда-то и у кого-то может соблюдаться равенство:





Но это скорее исключение. В большинстве же случаев эти показатели не будут равны.

Во-первых, всегда найдутся **операции, которые приводят к появлению дохода, включаемого в базу по налогу на прибыль, но не образуют объекта налогообложения по НДС** <5>. Например:

- получение имущества при ликвидации выводимых из эксплуатации ОС <6>;

- выявление излишков при инвентаризации <7>;

- получение дохода в виде положительных суммовых и курсовых разниц <8>;

- восстановление резервов <9>;

- списание кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности <10>;

- продажа работ, услуг, местом реализации которых не признается территория РФ <11>. Кстати, эту реализацию можно увидеть в декларации по НДС в разд. 7 по строке 010 графы 2 с кодами 1010811 и (или) 1010812 <12>;

- получение процентов по выданным займам или даже процентов, начисляемых на остаток денег на банковском счете <13>. Ведь последние ежемесячно начисляются практически всем организациям при наличии на счете определенной суммы денег. В декларацию по налогу на прибыль эта сумма попадает, а в декларацию по НДС - нет <13>.

Во-вторых, может быть и наоборот - **некоторые операции являются облагаемыми НДС, но не создают "прибыльных" доходов**. К примеру, безвозмездная передача товаров (работ, услуг) <14> или передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд <15>. В указанных случаях не требуется отражать доход для целей налогообложения прибыли, ведь передача права собственности на товары (работ, услуги), в том числе и безвозмездная, признается реализацией только тогда, когда это прямо оговорено в Налоговом кодексе <16>. Поэтому такие операции не отражаются в декларации по налогу на прибыль, но показываются по строке 010 (или 030) графы 3 разд. 3 декларации по НДС <17>.

А если вы **экспортер товаров**, то показатели деклараций вообще не могут совпасть. Ведь экспортная выручка отражается в "прибыльной" и "НДСной" декларациях в разные периоды:

- по налогу на прибыль - в периоде реализации товаров (работ, услуг) <18>;

- по НДС - в периоде <19>:

(или) сбора документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки НДС;

(или) когда истечет 180 дней с момента отгрузки.

<5> Пункт 1 ст. 146 НК РФ.

<6> Пункт 13 ст. 250 НК РФ.

<7> Пункт 20 ст. 250 НК РФ.

<8> Пункты 2, 11 ст. 250 НК РФ.

<9> Пункт 7 ст. 250 НК РФ.

<10> Пункт 18 ст. 250 НК РФ.

<11> Статьи 147, 148, пп. 1 п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249 НК РФ; Письмо Минфина России от 29.01.2010 N 03-07-08/21.

<12> Пункт 44.3 Порядка заполнения декларации по налогу на добавленную стоимость, утв. Приказом Минфина России от 15.10.2009 N 104н (далее - Порядок); Приложение N 1 к Порядку.

<13> Пункт 6 ст. 250 НК РФ.

<14> Подпункт 1 п. 1 ст. 146, п. 2 ст. 154 НК РФ.

<15> Подпункт 2 п. 1 ст. 146, п. 1 ст. 159 НК РФ.

<16> Пункт 1 ст. 39, ст. 41 НК РФ.

<17> Пункт 38.1 Порядка.

<18> Пункт 1 ст. 249, п. 3 ст. 271 НК РФ.

<19> Пункт 9 ст. 165, п. 9 ст. 167 НК РФ.

Объясняем налоговикам причины расхождений

Эти пояснения надо представить в ИФНС в течение 5 рабочих дней со дня, следующего за днем получения вами от налоговиков сообщения (уведомления) с требованием об их представлении <20>.

Предъявить пояснения лучше в письменном виде (в произвольной форме) и лично налоговому инспектору (при этом нужно, чтобы он поставил отметку об их получении) или в канцелярию ИФНС, а не устно или по почте. Ведь ваши устные пояснения могут быть искаженно истолкованы налоговиками. А отправленные по почте пояснения могут попасть к инспектору с опозданием - после завершения камеральной проверки.

Приведем образец пояснительной записки.

Руководителю ИФНС России N 21
г. Москвы
от ООО "Роза", ИНН 7721025156,
КПП 772101001,
ОГРН 1107712345674
Тел. (495) 111-22-33
Контактное лицо:
гл. бухгалтер Цинния Л.В.

Пояснения о расхождениях между доходами в декларациях
по налогу на прибыль и НДС

В ответ на требование от 05.08.2011 N 2357 о представлении пояснений сообщаем следующее.

Расхождения между показателями в декларациях по налогу на прибыль за полугодие 2011 г. и по НДС за I и II кварталы 2011 г. объясняются различным порядком налогообложения некоторых операций по реализации товаров (работ, услуг) для целей расчета налога на прибыль и НДС.

В частности, во II квартале 2011 г. наша организация безвозмездно передавала товары. На основании пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ стоимость безвозмездно переданных товаров признается объектом налогообложения по НДС. Поэтому она отражена в декларации по НДС в размере 155 000 руб.

А для целей исчисления налога на прибыль стоимость безвозмездно переданных товаров не является доходом в соответствии со ст. ст. 249, 250 НК РФ и Письмами Минфина России от 31.05.2007 N 03-04-06-01/166, от 14.03.2007 N 03-03-06/2/47. В связи с чем она не включена в декларацию по налогу на прибыль.

Печать Васильков
Генеральный директор ООО ----------
Васильков В.П.
ООО "Роза" "Роза"

10 августа 2011 г.

* * *

Если дать налоговикам грамотный ответ о причинах расхождения сведений в представленных в ИФНС декларациях, вряд ли впоследствии они станут присылать подобные запросы по отчетности за следующие периоды. Они поймут, что имеют дело с опытным бухгалтером, которого такие бумажки из налоговой не запугают.

Статья: "Прибыльные" доходы /= "НДСные" доходы (объясняем налоговикам причины несовпадения сумм доходов в декларациях по налогу на прибыль и НДС) (Строкова Е.В.) ("Главная книга", 2011, N 20) {КонсультантПлюс}

Статья: Как снизить риск налоговой проверки (Перевалова А.) ("Практический бухгалтерский учет", 2017, N 8) {КонсультантПлюс}

Выводы по теме:

- **Налоговая инспекция проводит сравнительный анализ различных показателей деклараций. Налогоплательщики получают уведомления с требование дать пояснения о причинах несовпадения суммы показателей "Доходы от реализации" и "Внереализационные доходы" в декларации по налогу на прибыль с суммированной по кварталам налоговой базой в декларациях по НДС.**
- **Эти пояснения надо представить в ИФНС в течение 5 рабочих дней со дня, следующего за днем получения вами от налоговиков сообщения (уведомления) с требованием об их представлении.**

Вопрос №7. Какие показатели бухгалтерской и налоговой отчетности сравниваются при проверке

Контрольные соотношения данных бухгалтерской отчетности и налоговых деклараций не утверждены. Но инспекторы могут обратить внимание на несоответствие аналогичных показателей и потребовать пояснения (Письмо ФНС от 16.07.2013 N АС-4-2/12705).

Такое возможно, например, если выручка из строки 2110 отчета о финансовых результатах не совпадает с доходами из строки 010 декларации по налогу на прибыль, хотя эти показатели не обязательно должны быть равны.

Четкой взаимоувязки между различными формами бухгалтерской отчетности тоже нет. Совпадают лишь некоторые показатели, в которых должны быть приведены одни и те же данные. Например, графа "на 31 декабря отчетного года" строки 1250 бухгалтерского баланса равна графе "за отчетный год" строки 4500 отчета о движении денежных средств.

КОНТРОЛЬНЫЕ СООТНОШЕНИЯ
ПОКАЗАТЕЛЕЙ ФОРМ НАЛОГОВОЙ И БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Код формы отчетности по КНД		1151100
Наименование формы отчетности		Расчет сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ)
Идентификация документа, утверждающего форму отчетности	вид документа	Приказ ФНС России от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@
	дата утверждения формы отчетности	
	номер документа	

Идентификация документа, утверждающего последние изменения и дополнения в форму отчетности	вид документа	приказ ФНС России от 28.09.2021 N ЕД-7-11/845@
	дата утверждения формы отчетности	
	номер документа	

Подразделение - разработчик КС	Управление налогообложения доходов физических лиц и администрирования страховых взносов
ФИО исполнителя подразделения - разработчика КС, телефон	Кудиярова Елена Николаевна, (99) 24-82

номер версии КС			2
дата заполнения формы КС			08.02.2022

Приложение
к титульному листу N 1.1

					Форма КС
исходные документы	контрольное соотношение (КС)		в случае невыполнения КС:		
	N п/п	КС <1>	возможно нарушение Законодательства РФ (ссылка)	формулировка нарушения	действия проверяющего
1	2	3	4	5	6
6НДФЛ	1.1	Титульный лист (стр. 001) Дата представления Расчета <, = установленному ст. 230 НК РФ сроку представления Расчета.	п. 1.2 ст. 126, п. 2 ст. 230 НК РФ	если дата представления Расчета > установленного НК РФ срока представления Расчета, то возможно нарушение - непредставление в установленный НК РФ срок Расчета.	При установлении факта непредставления Расчета в установленный срок составляется акт в порядке, установленном статьей 101.4 НК РФ для принятия решения о привлечении к ответственности в соответствии с п. 1.2 ст. 126 НК РФ.
1. внутридокументные КС					
6НДФЛ	1.2	строка 110 =, > строка 130	ст. 126.1, ст. 210, ст. 23 НК РФ, ст. 24 НК РФ	если строка 110 < строка 130, то завышена сумма налоговых вычетов	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или

					внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.3	(строка 110 - строка 130) / 100 * строка 100 = строка 140 (с учетом соотношения 1.2).	ст. 126.1, ст. 210, ст. 23 НК РФ, ст. 24 НК РФ	если строка 110 - строка 130 / 100 * строка 100 <,> строка 140 (с учетом соотношения 1.2), то завышена/занижена сумма исчисленного налога. При этом, с учетом пункта 6 статьи 52 НК РФ, допускается погрешность в обе стороны, определяемая следующим образом: строка 120 * 1 руб. * количество строк 021	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.4	строка 140 >, = строка 150	ст. 126.1, ст. 227.1, ст. 23 НК РФ, ст. 24 НК РФ	если строка 140 < строка 150, то завышена сумма фиксированного авансового платежа	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении

					соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.5	строка 110 по соответствующей ставке (строка 100) = сумме строк "Общая сумма дохода" раздела 2 по соответствующей ставке налога приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	если строка 110 по соответствующей ставке (строка 100) <,> сумме строк "Общая сумма дохода" раздела 2 по соответствующей ставке налога приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом, то занижена/завышена сумма начисленного дохода	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ, сведения о величине МРОТ	1.6	средняя заработная плата > = МРОТ Средняя заработная плата определяется по каждому работнику на основании	ст. 210, ст. 226, ст. 230, ст. 24 НК РФ, ст. 133, 133.1 ТК РФ	если средняя заработная плата < МРОТ, то возможно занижена сумма налоговой базы	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих

		данных Приложений "Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода" приложений N 1 к 6НДФЛ, относящихся к оплате труда, представленных налоговым агентом по соответствующим ИНН, ОКТМО, КПП за аналогичный период (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период) МРОТ - минимальный размер оплаты труда на соответствующий год.			исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, рассмотреть вопрос о проведении иных мероприятий налогового контроля с целью выявления возможного занижения налоговой базы.
6НДФЛ, сведения о величине средней отраслевой заработной плате	1.7	средняя заработная плата > = средняя заработная плата в субъекте Российской Федерации по соответствующей отрасли экономики Средняя заработная плата определяется в целом по налоговому	ст. 210, ст. 226, ст. 230, ст. 24 НК РФ, ст. 133, 133.1 ТК РФ	если средняя заработная плата > МРОТ, но средняя заработная плата < средней заработной платы в субъекте Российской Федерации по соответствующей отрасли экономики за предыдущий налоговый период (календарный год), то возможно	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт

		агенту на основании данных Приложений "Сведения о доходах и соответствующих их вычетах по месяцам налогового периода" приложений N 1 к 6НДФЛ, относящихся к оплате труда, представленных налоговым агентом по соответствующим ИНН, ОКТМО, КПП за аналогичный период. (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)		занижена сумма налоговой базы	нарушения законодательства о налогах и сборах, рассмотреть вопрос о проведении иных мероприятий налогового контроля с целью выявления возможного занижения налоговой базы.
6НДФЛ	1.8	строка 111 = сумме дохода в виде дивидендов (по коду доходов 1010) приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом (соотношение применяется к 6НДФЛ за год)	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	если строка 111 <,> суммы дохода в виде дивидендов (по коду доходов 1010) приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом, то занижена/завышена сумма начисленного дохода в виде дивидендов	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт

					проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.9	строка 140 по соответствующей ставке налога (строка 100) = сумме строк "Сумма налога исчисленная" раздела 2 по соответствующей ставке налога приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	если строка 140 по соответствующей ставке налога (строка 100) <,> сумме строк "Сумма налога исчисленная" раздела 2 по соответствующей ставке налога приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом, то возможно занижена/завышена сумма налога исчисленного	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.10	строка 170 = сумме строк "Сумма неудержанного налога" раздела 4 приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если строка 170 <,> сумме строк "Сумма неудержанного налога" раздела 4 приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом, то возможно занижена/завышена сумма налога не удержанная налоговым агентом	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт

					проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.11	строка "Налоговая база" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ (при значении ставки 13% или 15%) = строка "Общая сумма дохода" Раздела 2 - сумма всех строк "Сумма вычета" Приложения "Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода" - сумма всех строк "Сумма вычета" Раздела 3 (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если строка "Налоговая база" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ <,> строки "Общая сумма дохода" Раздела 2 - сумма всех строк "Сумма вычета" Приложения "Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода" - сумма всех строк "Сумма вычета" Раздела 3, то налоговая база не соответствует расчетному значению (завышена/занижена налоговая база)	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.12	строка "Налоговая база" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ (при значении ставки, отличной от 13% и 15%) = строка "Общая сумма дохода" Раздела 2 - сумма всех строк "Сумма вычета" Приложения	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если строка "Налоговая база" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ (при значении ставки, отличной от 13% и 15%) <,> строки "Общая сумма дохода" Раздела 2 - сумма всех строк "Сумма вычета" Приложения "Сведения о доходах и	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии

		"Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода". (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)		соответствующих вычетах по месяцам налогового периода", то налоговая база не соответствует расчетному значению (завышена/занижена налоговая база).	пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.13	строка "Сумма налога исчисленная" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ - "Налоговая база" * "Ставка налога" / 100 = не больше 1 руб. (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если "Сумма налога исчисленная" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ - "Налоговая база" * "Ставка налога" / 100 > 1 руб., сумма налога исчисленная не соответствует расчетному значению.	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.14	(Сумма всех строк "Сумма дохода" Приложения "Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода" - сумма всех строк "Сумма	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если "Сумма налога исчисленная" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ (при значении ставки 13 или 15%) > больше 1 руб., сумма налога исчисленная не соответствует расчетному	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных

		вычета" Приложения "Сведения о доходах и соответствующ их вычетах по месяцам налогового периода" - сумма всех строк раздела 3 приложения N 1 к 6НДФЛ) * на ставка / 100 - "Сумма налога исчисленная" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ = не больше 1 руб. Сумма налога исчисленная > 0. (по соответствующ ей ставке) (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)		значению.	пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.15	строка "Сумма неудержанного налога" раздела 4 приложения N 1 к 6НДФЛ = абсолютное значение ("Сумма дохода, с которого не удержан налог налоговым агентом" раздела 4 приложения N 1 к 6НДФЛ * ставка / 100 - "Сумма неудержанного	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если "Сумма неудержанного налога" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ > больше 1 руб., сумма неудержанного налога не соответствует расчетному значению.	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о

		налога" Раздела 4 приложения N 1 к 6НДФЛ) = не больше 1 руб. Сумма неудержанного налога > 0. (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)			налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.16	сумма строк "Общая сумма дохода" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ = сумма всех строк "Сумма дохода" Приложения "Сведения о доходах и соответствующих вычетах по месяцам налогового периода". строка "Общая сумма дохода" раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ > 0. (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если общая сумма дохода не равна сумме всех доходов, то данное значение не соответствует расчетному значению.	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.17	строка "Сумма дохода, с которого не удержан налог налоговым агентом" раздела 4 приложения N 1 к 6НДФЛ <=	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если сумма дохода, с которого не удержан налог налоговым агентом, превышает общую сумму дохода, то	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении

		строка "Общая сумма дохода" Раздела 2 приложения N 1 к 6НДФЛ Сумма неудержанного налога > 0. (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)		данное значение не соответствует расчетному значению.	соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.18	количество физических лиц, получивщих доход (строка 120) по соответствующей ставке (строка 100) = количество разделов 2 приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по соответствующей ставке. (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)	ст. 126.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если количество физических лиц, получивших доход (строка 120) по соответствующей ставке (строка 100) <,> количество разделов 2 приложений N 1 к 6НДФЛ по соответствующей ставке, то завышено/занижено количество физических лиц, получивших доход, облагаемый по соответствующей ставке или не в полном объеме представлены приложения N 1 к 6НДФЛ	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.19	строка 130 = сумме строк "Сумма вычета" раздела 3 приложений N 1 к 6НДФЛ + сумма строк "Сумма вычета"	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если общая сумма вычетов не равна сумме всех вычетов, то данное значение не соответствует расчетному значению.	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или

		Приложения "Сведения о доходах и соответствующ их вычетах по месяцам налогового периода" приложений N 1 к 6НДФЛ			внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.20	строка 150 по соответствующей ставке налога (строка 100) = сумме строк "Сумма фиксированных авансовых платежей" раздела 2 приложений N 1 к 6НДФЛ	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если общая сумма фиксированных авансовых платежей не равна сумме всех фиксированных авансовых платежей, то данное значение не соответствует расчетному значению.	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.21	строка 110 =, > строка 115	ст. 126.1, ст. 210, ст. 23 НК РФ, ст. 24 НК РФ	если строка 110 < строка 115, то занижена сумма дохода, начисленная физическим лицам	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении

					соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.22	строка 141 > = 155	ст. 214, ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	если строка 141 < строки 155, то завышена сумма налога на прибыль организаций, подлежащая зачету	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.23	строка 115 по соответствующей ставке (строка 100) = сумме строк "Общая сумма дохода" раздела 2 по соответствующей ставке	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	если строка 115 по соответствующей ставке (строка 100) <,> сумме строк "Общая сумма дохода" раздела 2 по соответствующей ставке налога	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих

		налога приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных налоговым агентом с указанием в поле "Статус налогоплательщика" кода "3" и "7" (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)		приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом, то занижена/завышена сумма начисленного дохода	исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.24	строка 155 = сумме строк "Сумма налога на прибыль организаций, подлежащая зачету" раздела 2 приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом (соотношение применяется к 6НДФЛ за год)	ст. 126.1, ст. 214, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	если строка 155 <,> суммы строк "Сумма налога на прибыль организаций, подлежащая зачету" раздела 2 приложений N 1 к 6НДФЛ, представленных по всем налогоплательщикам этим налоговым агентом, то занижена/завышена сумма налога на прибыль организаций, подлежащая зачету	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ	1.25	количество высококвалифицированных специалистов, получивших доход по трудовым договорам (контрактам) и	ст. 126.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если количество высококвалифицированных специалистов, получивших доход по трудовым договорам (контрактам) и	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении

		гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ (оказание услуг), (строка 121) по соответствующей ставке (строка 100) = количеству приложений N 1 к 6НДФЛ, с указанием в поле "Статус налогоплательщика" кода "3" и "7". (соотношение применяется к 6НДФЛ за налоговый период)		гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ (оказание услуг), (строка 121) по соответствующей ставке (строка 100) <,> количества приложений N 1 к 6НДФЛ по соответствующей ставке, то завышено/занижено количество высококвалифицированных специалистов, получивших доход по трудовым договорам (контрактам) и гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ (оказание услуг), облагаемый по соответствующей ставке или не в полном объеме представлены приложения N 1 к 6НДФЛ	соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
2. междокументные КС (налоговая отчетность - КРСБ НА)					
6НДФЛ, КРСБ НА	2.1	строка 160 - строка 190 <, = данные КРСБ НА (уплачено НДФЛ с указанием	ст. 123, ст. 226, ст. 231, ст. 23, ст. 24 НК РФ	если строка 160 - строка 190 > данные КРСБ НА (уплачено НДФЛ с начала налогового	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти

		"Назначение платежа", относящегося к данному отчетному периоду с начала налогового периода без учета поступлений по контрольной работе)		периода), то возможно не перечислена сумма налога в бюджет	рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ, КРСБ НА	2.2	дата по строке 021 >, = дате перечисления по данным КРСБ НА (дата уплаты суммы НДФЛ)	ст. 123, ст. 226, ст. 23, ст. 24 НК РФ	если дата по строке 021 < даты перечисления по данным КРСБ НА (дата уплаты суммы НДФЛ по строке 022), то возможно нарушение срока перечисления удержанной суммы НДФЛ	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
3. междокументные КС (налоговая отчетность - налоговая отчетность)					
6НДФЛ, РСВ	3.1	строка 112 + строка 113 >= строка 050 Приложения 1 к разделу 1 РСВ	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 420, ст. 23, ст. 24 НК РФ	строка 112 + строка 113 < строка 050 Приложения 1 к разделу 1 РСВ, то	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в

		(соотношение применяется к отчетному периоду по налоговому агенту в целом, с учетом обособленных подразделений)		возможно занижена сумма налоговой базы	течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НП установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
4. междокументные КС (налоговая отчетность - ИР)					
6НДФЛ, ИР Сведения об имущественном вычете	4.2	При указании кода вида уведомления 1 сумма вычетов (по соответствующим кодам вычета) раздела 3 Приложения 1 <= сумме по выданному уведомлению о подтверждении права налогоплательщика на имущественные налоговые вычеты (по данному налоговому агенту)	ст. 126.1, ст. 226, 227.1, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если сумма вычета > суммы указанной в Уведомлении (ИР сведения об имущественном вычете), то неправомерно уменьшена сумма исчисленного налога на сумму имущественных вычетов	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ, ИР Сведения о	4.3	При указании кода вида уведомления 2 сумма вычетов	ст. 126.1, ст. 226, 227.1, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если сумма вычета > суммы указанной в Уведомлении (ИР	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о

социальном вычете		(по соответствующим кодам вычета) раздела 3 Приложения 1 <= сумме по выданному уведомлению о подтверждении права налогоплательщика на получение социальных налоговых вычетов (по данному налоговому агенту)		сведения о социальном вычете), то неправомерно уменьшена сумма исчисленного налога на сумму социальных вычетов	представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.
6НДФЛ, ИР Патент	4.4	При указании кода вида уведомления 3 сумма фиксированных авансовых платежей раздел 2 Приложения 1 к 6НДФЛ <= количеству выданных уведомлений о подтверждении права на осуществление уменьшения исчисленной суммы налога на доходы физических лиц на сумму уплаченных налогоплательщиком фиксированных авансовых платежей (по данному налоговому	ст. 126.1, ст. 226, 227.1, ст. 23, ст. 24 НК РФ	Если сумма вычета > суммы указанной в Уведомлении (ИР Патент), то неправомерно уменьшена сумма исчисленного налога на сумму фиксированных авансовых платежей	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, составить акт проверки согласно ст. 100 НК РФ.

		агенту)			
5. междокументные КС (налоговая отчетность - банковские счета)					
6-НДФЛ, БЛС	5.1	строка 110 - строка 140 >= сумма выплат произведенных в адрес физических лиц по счетам налогоплательщика относящиеся к соответствующему периоду	ст. 126.1, ст. 226, ст. 226.1, ст. 230, ст. 23, ст. 24 НК РФ	строка 110 - строка 140 < сумма выплат произведенных в адрес физических лиц по счетам налогоплательщика относящиеся к соответствующему периоду, возможно не полное отражение сумм выплаченного дохода в отчетном (налоговом) периоде	В соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ направить НА требование о представлении в течение пяти рабочих дней пояснений или внесении соответствующих исправлений. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений НА установлен факт нарушения законодательства о налогах и сборах, рассмотреть вопрос о проведении иных мероприятий налогового контроля с целью выявления возможного занижения налоговой базы.

Что означает код ошибки 0400400010 при приеме бухгалтерской отчетности

Код ошибки означает "Нарушено контрольное соотношение показателя формы НБО". Уведомление об ошибке с данным кодом приходит из налогового органа, если при проверке достоверности данных бухгалтерской отчетности обнаружено несоответствие контрольных соотношений. Налоговый орган использует в работе контрольные соотношения, приведенные в Письме ФНС России от 31.07.2019 N БА-4-1/15052@.

При получении уведомления об ошибке рекомендуется еще раз проверить показатели отчетности на предмет соблюдения контрольных соотношений, исправить несоответствия и направить скорректированную бухгалтерскую отчетность. Она представляется не позднее 31 июля года, следующего за отчетным (ч. 5 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ, Письмо ФНС России от 18.02.2020 N ВД-4-1/2844@).

Рекомендуемые контрольные соотношения для упрощенной бухгалтерской отчетности (форма по КНД 0710096)

N п/п	Наименование	Вид контроля	Контрольное соотношение
Бухгалтерский баланс			
1	Баланс (актив)	баланс строк	стр. 1600 гр. 4, 5, 6 = стр. (1150 + 1170 + 1210 + 1250 + 1230) гр. 4, 5, 6
2		баланс строк	стр. 1600 гр. 4, 5, 6 = стр. 1700 гр. 4, 5, 6
3	Баланс (пассив)	баланс строк	стр. 1700 гр. 4, 5, 6 = стр. (1300 + 1410 + 1450 + 1510 + 1520 + 1550) гр. 4, 5, 6; для некоммерческих организаций стр. 1700 гр. 4, 5, 6 = стр. (1350 +1360 + 1410 + 1450 + 1510 + 1520 + 1550) гр. 4, 5, 6; с учетом знаков, если показатель стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет о финансовых результатах			
4 <*>	Чистая прибыль (убыток)	баланс строк	стр. 2400 гр. 4, 5 = стр. (2110 - 2120 - 2330 + 2340 - 2350 + 2410) гр. 4, 5 с учетом знаков, если показатель по стр. 2410 стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет об изменениях капитала			
5 <**>	Величина капитала на 31 декабря предыдущего года	баланс строк	стр. 3200 гр. 1, 2 = стр. (3100 + 3210 - 3220) гр. 1, 2
6 <**>		баланс строк	стр. 3200 гр. 3 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230) гр. 3; с учетом знака, если показатель по стр. 3230 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-)
7 <**>		баланс строк	стр. 3200 гр. 4, 5 = стр. (3100 + 3210 - 3220 + 3230 + 3240) гр. 4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3230, 3240 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
8 <**>	Увеличение капитала - всего (за предыдущий год)	баланс строк	стр. 3210 гр. 1, 3, 4, 5 $\geq$ стр. (3211 + 3212 + 3213 + 3214 + 3215 + 3216) гр. 1, 3, 4, 5
9 <**>	Уменьшение капитала - всего (за	баланс строк	модуль по стр. 3220 гр. 1, 3, 4, 5 $\geq$ модуль суммы по стр. (3221 + 3222 + 3223 + 3224 + 3225 + 3226 + 3227) гр. 1, 3, 4, 5

	предыдущий год)		
10 <**>	Величина капитала на 31 декабря отчетного года	баланс строк	стр. 3300 гр. 1, 2 = стр. (3200 + 3310 - 3320) гр. 1, 2
11 <**>		баланс строк	стр. 3300 гр. 3 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330) гр. 3; с учетом знака, если показатель по стр. 3330 стоит в скобках, то перед ней ставится знак минус (-).
12 <**>		баланс строк	стр. 3300 гр. 4, 5 = стр. (3200 + 3310 - 3320 + 3330 + 3340) по гр. 4, 5; с учетом знака, если показатели по стр. 3330, 3340 стоят в скобках, то перед ними ставится знак минус (-)
13 <**>	Увеличение капитала - всего (за отчетный год)	баланс строк	стр. 3310 гр. 1, 3, 4, 5 ≥ стр. (3311 + 3312 + 3313 + 3314 + 3315 + 3316) гр. 1, 3, 4, 5
14 <**>	Уменьшение капитала - всего (за отчетный год)	баланс строк	модуль по стр. 3320 гр. 1, 3, 4, 5 ≥ модуль суммы по стр. (3321 + 3322 + 3323 + 3324 + 3325 + 3326 + 3327) гр. 1, 3, 4, 5
Отчет о движении денежных средств			
15 <***>	Сальдо денежных потоков от текущих операций	баланс строк	стр. 4100 гр. 3, 4 = стр. (4110 - 4120) гр. 3, 4
16 <***>	Денежные потоки от текущих операций - Поступления - всего	баланс строк	стр. 4110 гр. 3, 4 = стр. (4111 + 4112 + 4113 + 4119) гр. 3, 4
17 <***>	Денежные потоки от текущих операций - Платежи - всего	баланс строк	стр. 4120 гр. 3, 4 = стр. (4121 + 4122 + 4123 + 4124 + 4129) гр. 3, 4
18 <***>	Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	баланс строк	стр. 4200 гр. 3, 4 = стр. (4210 - 4220) гр. 3, 4
19 <***>	Денежные	баланс	стр. 4210 гр. 3, 4 = стр. (4211 + 4212 + 4213 + 4214

	потоки от инвестиционных операций - Поступления - всего	строк	+ 4219) гр. 3, 4
20 <***>	Денежные потоки от инвестиционных операций - Платежи - всего	баланс строк	стр. 4220 гр. 3, 4 = стр. (4221 + 4222 + 4223 + 4224 + 4229) гр. 3, 4
21 <***>	Сальдо денежных потоков от финансовых операций	баланс строк	стр. 4300 гр. 3, 4 = стр. (4310 - 4320) гр. 3, 4
22 <***>	Денежные потоки от финансовых операций - Поступления - всего	баланс строк	стр. 4310 гр. 3, 4 = стр. (4311 + 4312 + 4313 + 4314 + 4319) гр. 3, 4
23 <***>	Денежные потоки от финансовых операций - Платежи - всего	баланс строк	стр. 4320 гр. 3, 4 = стр. (4321 + 4322 + 4323 + 4329) гр. 3, 4
24 <***>	Сальдо денежных потоков за отчетный период	баланс строк	стр. 4400 гр. 3, 4 = стр. (4100 + 4200 + 4300) гр. 3, 4
25 <***>	Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода	баланс строк	стр. 4500 гр. 3, 4 = стр. (4400 + 4450 + 4490) гр. 3, 4; с учетом знаков, если показатель по стр. 4490 стоит в скобках, то перед ним ставится знак минус (-)
Отчет о целевом использовании средств			
26 <****>	Всего поступило средств	баланс строк	стр. 6200 гр. 4, 5 = стр. (6220 + 6240 + 6250) гр. 4, 5
27 <****>	Всего использовано	баланс строк	стр. 6300 гр. 4, 5 = стр. (6310 + 6320 + 6330 + 6350) гр. 4, 5

	средств		
28 <*****>	Остаток средств на конец отчетного года	баланс строк	стр. 6400 гр. 4, 5 = стр. (6100 + 6200 - 6300) гр. 4, 5

N п/п	Вид контроля	Контрольное соотношение
29	Допустимое значение	стр. 1150, 1170, 1210, 1250, 1230, 1360, 1410, 1450, 1510, 1520, 1550, 1600, 1700 гр. 4, 5, 6 $\geq$ 0; для субъектов малого предпринимательства стр. 1350, 1360 не формируются; для некоммерческих организаций стр. 1300 не формируется
30 <*>	Допустимое значение	стр. 2110, 2340 гр. 4, 5 $\geq$ 0; стр. 2120, 2330, 2350 гр. 4, 5 $\leq$ 0
31 <**>	Допустимое значение	стр. 3200, 3300, с 3310 по 3316 гр. 1, 3, 4 $\geq$ 0; стр. 3200, 3300 гр. 2 $\leq$ 0; стр. 3311, 3321, 3327 гр. 1, 2, 3, 4 не заполняются; стр. 3312, 3313, 3322, 3323, гр. 1, 2, 4 не заполняются; стр. 3314 гр. 4, 5 не заполняются; стр. 3315 гр. 4, 6 не заполняется; стр. 3324, 3325 гр. 4 не заполняются; стр. 3330 гр. 1, 2, 6 не заполняются; стр. 3340 гр. 1, 2, 3, 6 не заполняются
32 <***>	Допустимое значение	стр. с 4110 по 4119, с 4210 по 4219, с 4310 по 4319 гр. 3, 4 $\geq$ 0; стр. с 4120 по 4129, с 4220 по 4229, с 4320 по 4329 гр. 3, 4 $\leq$ 0

N п/п	Вид контроля	Контрольное соотношение
33 <*****>	Допустимое значение	стр. с 6200 по 6250 гр. 4, 5 $\geq$ 0; стр. с 6300 по 6350 гр. 4, 5 $\leq$ 0
34 <******>	Недопустимая размерность показателей	100 $\leq$ стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций; стр. 010 Листа 02 Декларации по налогу на прибыль организаций $\neq$ 0; для организаций, применяющих общую систему налогообложения; для организаций, не представивших отчетность за отчетный период - год, применять показатели

		отчетности за 9 (девять) месяцев
35 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 ≤ стр. 2110 по гр. 4 / стр. 113 Раздела 2.1.1 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 113 Раздела 2.1.1 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 113 Раздела 2.1.1 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения ≠ 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы
36 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 ≤ стр. 2110 по гр. 4 / стр. 213 Раздела 2.2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 213 Раздела 2.2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения; стр. 213 Раздела 2.2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения ≠ 0; для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов
37 <*****>	Недопустимая размерность показателей	100 ≤ стр. 2110 по гр. 4 / стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого сельскохозяйственного налог < 9999, где: стр. 2110 по гр. 4 > стр. 010 Раздела 2 Декларации по единому сельскохозяйственному налогу; стр. 010 Раздела 2 Декларации по налогу, уплачиваемому в связи с применением единого сельскохозяйственного налога ≠ 0; для организаций, применяющих единый сельскохозяйственный налог
38	Недопустимая размерность показателей	"Код вида экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 2" по КНД 0710099 ≠ "Код вида деятельности" в Сведениях об основном виде деятельности Единого государственного реестра юридических лиц
39 <*****>	Недопустимая размерность показателей	Если стр. 2110 по гр. 4 > 150 000 000; для организаций применяющих упрощенную систему налогообложения

<*> Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о финансовых результатах.

<**> Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет об изменении капитала.

<***> Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о движении денежных средств.

<****> Контрольные соотношения применяются для организаций, представивших отчет о целевом использовании средств.

<*****> Для расчета контрольных соотношений необходимо привести показатели бухгалтерской отчетности к единицам измерения - рубли.

{Типовая ситуация: Контрольные соотношения бухгалтерской отчетности (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}}

Путеводитель по налогам. Практическое пособие по годовой бухгалтерской отчетности - 2021 {КонсультантПлюс}

<Письмо> ФНС России от 31.07.2019 N БА-4-1/15052@ <О контрольных соотношениях для проверки достоверности сведений бухгалтерской отчетности, которые будут находиться в государственном информационном ресурсе бухгалтерской отчетности и формах представляемых в налоговые органы начиная с отчетности за отчетный период 2019 года> {КонсультантПлюс}

<Письмо> ФНС России от 18.02.2022 N БС-4-11/1981@ <О направлении контрольных соотношений показателей формы расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом (форма 6-НДФЛ), утвержденной приказом ФНС России от 15.10.2020 N ЕД-7-11/753@> {КонсультантПлюс}

Выводы по теме:

- **Все данные проверяются на согласованность как внутри декларации, так и с другими отчетами (как бухгалтерскими, так и налоговыми) отчетного периода.**
- **Указанная проверка включает в себя анализ данных бухгалтерских отчетов и налоговых деклараций на выполнение соответствующих контрольных соотношений. К примеру, при проверке декларации по налогу на прибыль организаций сопоставляют выручку от реализации с суммой выручки, отраженной в отчете о финансовых результатах.**
- **Как правило, разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) образуется в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в**

нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и налоговом законодательстве. К примеру, возможными причинами отклонения могут быть: наличие производства с длительным циклом, операции с ценными бумагами, безвозмездное получение товаров (работ, услуг, имущественных прав), переоценка стоимости имущества

Вопрос №8. Скидки, премии, бонусы по договору поставки. Налоговые риски.

Если вы получаете скидки (премии, бонусы) после оплаты товаров, то должны восстановить НДС, который приняли к вычету, соразмерно новой стоимости товаров. Также придется увеличить базу по налогу на прибыль, если вы расходы уже учли. А если это предыдущие отчетные периоды, будут начисляться пени.

Поэтому вы можете согласовать, чтобы скидки вам предоставляли на новую партию товаров, уменьшив стоимость до их отгрузки. Тогда корректировать НДС и налог на прибыль не придется.

ФНС России высказалась о том, как облагаются НДС премии (бонусы).
В случае когда за выполнение условий договора, предусматривающих реализацию товара со скидкой от розничной цены, рекомендованной производителем, дилер получает от поставщиков (производителей) премии (бонусы) в размере скидки (ее части), в вопросе их налогообложения следует руководствоваться следующими разъяснениями Минфина России.
Если по договору премии связаны не с оплатой товара, реализованного дилером, а с поддержанием его экономического интереса (увеличением объемов закупок, повышением объемов продаж) и расчет премий в привязке к величине скидки, предоставленной конечному покупателю, является лишь способом оценки такого интереса, то дилер не включает суммы премий в налоговую базу по НДС.

Письмо ФНС России от 25.04.2022 N СД-4-3/5016@

О ПРИМЕНЕНИИ НДС В ОТНОШЕНИИ СУММ ПРЕМИЙ (БОНУСОВ)

Федеральная налоговая служба в связи с возникающими вопросами о применении налога на добавленную стоимость (далее - НДС) в отношении сумм премий (бонусов), полученных дилерами от поставщиков (производителей) за выполнение условий договора, предусматривающих реализацию покупателям товаров со скидкой от рекомендованной производителем розничной цены, и составляющих величину скидки (часть скидки), сообщает следующее.

По изложенному вопросу необходимо руководствоваться разъяснением Минфина России от 13.10.2020 N 03-07-15/89774, доведенным до территориальных налоговых органов письмом ФНС России от 06.11.2020 N СД-4-3/18281@, согласно которому в случае, когда из условий заключенных договоров следует, что премии, выплачиваемые автопроизводителем дилеру связаны не с оплатой реализованных дилером автомобилей, а с поддержанием экономического интереса дилера увеличивать объемы закупок новых партий автомобилей у автопроизводителя и повышать объемы продаж автомобилей на рынке в целом, но при этом расчет премий в привязке к величине скидки, предоставленной конечному покупателю, является лишь способом оценки экономического интереса дилера увеличивать объем последующих закупок новых партий автомобилей, положения пункта 2 статьи 153 и подпункта 2 пункта 1 статьи 162 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) на указанные премии не распространяются, в связи с чем суммы премий, получаемые дилером от автопроизводителя, в налоговую базу по НДС у дилера не включаются.

Положения пункта 2.1 статьи 154 Кодекса также не предусматривают

увеличение налоговой базы по НДС у покупателя (дилера) на сумму полученных им премий. В соответствии с данной нормой в отношениях между поставщиком (производителем) и покупателем (дилером) указанные премии рассматриваются как форма торговых скидок, которая не влечет изменение стоимости реализованных поставщиком товаров и корректировку налоговых вычетов покупателем, за исключением случаев, когда такое условие об изменении стоимости предусмотрено договором.

Изложенный подход соответствует правовой позиции, выраженной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 07.02.2012 N 11637/11, в определениях Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.01.2018 N 305-КГ17-14988, от 14.11.2019 N 305-ЭС19-14421.

Определения судей Верховного Суда Российской Федерации об отказе в передаче дел N А29-14874/2019, А39-7206/2020 по жалобам налогоплательщиков для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации в силу части 4 статьи 170, статьи 291.8 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не могут рассматриваться в качестве судебных актов, которыми пересмотрена ранее сформированная позиция Верховного Суда Российской Федерации по применению положений пункта 2.1 статьи 154 Кодекса. Данные судебные акты в силу пункта 1 части 7 статьи 291.6 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации выносятся судьями Верховного Суда Российской Федерации на основании оценки доводов заявителя в части достаточности оснований для пересмотра судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации.

Учитывая изложенное, при рассмотрении вопроса о применении НДС в отношении премий (бонусов), полученных дилерами от поставщиков (производителей) за выполнение условий договора, предусматривающих реализацию покупателям товаров со скидкой от рекомендованной производителем розничной цены, и составляющих величину скидки (часть скидки), следует руководствоваться разъяснениями Минфина России от 13.10.2020 N 03-07-15/89774, доведенными до территориальных налоговых органов письмом ФНС России от 06.11.2020 N СД-4-3/18281@.

Как покупателю учесть бонусы и премии при расчете НДС

1. Вычет НДС, если бонусы и премии не меняют цену

Если при выплате бонуса (премии) цена товаров (работ, услуг) не меняется, то размер вычетов покупателю корректировать не нужно (п. 2.1 ст. 154 НК РФ).

Начислять НДС на сумму премии (бонуса) покупатель также не должен. Исключение касается случаев, когда эта выплата связана с оказанием дополнительных услуг в адрес поставщика (Письма Минфина России от 22.01.2020 N 03-07-11/3355, от 24.07.2019 N 03-07-11/55062, ФНС России от 19.03.2021 N СД-4-3/3651@).

Вычет НДС, если скидка предоставляется в момент отгрузки (передачи)

При предоставлении скидки в момент отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) продавец сразу указывает в счетах-фактурах, отгрузочных и прочих документах уменьшенную цену товара. Соответственно, он предъявляет покупателю НДС, исчисленный с уменьшенной (с учетом скидки) стоимости товара (работы, услуги). Эту сумму НДС покупатель принимает к вычету (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

2. Вычет НДС, если бонусы и премии изменяют цену

Если в связи с выплатой бонуса (премии) цена товаров (работ, услуг) изменяется, то с разницы (между первоначальной ценой и ценой после бонуса) покупатель должен восстановить НДС.

Восстановить принятый ранее к вычету НДС нужно на основании корректировочного счета-фактуры от поставщика (пп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Исключением из этого правила, по мнению Минфина, являются премии и бонусы по продовольственным товарам. Такой вывод следует из п. 4 ст. 9 Закона о торговой деятельности, в котором указано, что бонусы (премии) не могут изменять цену продовольственных товаров. Следовательно, в таком случае покупатель восстанавливать НДС не должен (Письмо Минфина России от 07.09.2012 N 03-07-11/364).

При этом Верховный Суд РФ указал, что п. 4 ст. 9 Закона о торговой деятельности не применяется к налоговым отношениям. Поэтому в случае предоставления премии по продовольственным товарам, изменяющей цену договора, покупатель должен в общем порядке восстановить НДС с разницы (Обзор судебной практики Верховного Суда РФ N 3 (2016)).

Однако, если учесть позицию Минфина России, вероятность претензий со стороны налоговых органов очень высока.

См. также:

- В каких случаях нужно восстановить НДС, ранее принятый к вычету
- Как поставщику учесть предоставленные бонусы и премии при расчете НДС

3. НДС у покупателя при предоставлении бонуса в виде дополнительного товара, работы, услуги

Если бонус предоставлен в виде дополнительного товара (работы, услуги), то он не облагается НДС при соблюдении следующих условий:

- цена основного товара включает стоимость дополнительно переданного товара (работ, услуг);
- исчисленный с основной операции НДС включает налог со стоимости дополнительного товара (работ, услуг).

Это должно быть подтверждено документально, например, калькуляцией себестоимости товара (работ, услуг).

В противном случае передача дополнительного товара будет признана безвозмездной (п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33). Продавец уплатит с такой передачи НДС.

Однако покупатель не вправе принимать его к вычету. Ведь товар передан безвозмездно, а значит, НДС покупателю не предъявлен. Счет-фактура, полученный в рамках данной операции, покупателем в книге покупок не регистрируется (пп. "а" п. 19 разд. II Правил ведения книги покупок, Письма Минфина России от 06.04.2021 N 03-07-11/25037, от 13.12.2016 N 03-03-05/74496).

Что такое бонус и премия

Понятия бонус и премия законодательно не установлены.

Как правило, под этими терминами понимают дополнительное вознаграждение, которое продавец предоставляет покупателю за какие-либо достижения, например за определенный объем закупок, досрочную оплату товара, наличие товара в торговом зале и т.п.

В частности, премии и бонусы могут предоставляться в виде:

- выплаты поставщиком покупателю денежной суммы;
- уменьшения задолженности покупателя перед поставщиком;
- поставки покупателю дополнительной партии товара без оплаты.

4. НДС при предоставлении бонуса (премии) дилеру за реализацию покупателям товаров со скидкой

Если дилер получает от поставщика (производителя) бонус (премию) в размере скидки конечным покупателям от розничной цены, рекомендованной производителем, то дилер не включает бонус (премию) в налоговую базу по НДС.

При этом из договоров должно следовать, что (Письмо ФНС России от 25.04.2022 N СД-4-3/5016@ со ссылкой на разъяснения Минфина России из Письма от 13.10.2020 N 03-07-15/89774, доведенные до налоговых органов Письмом ФНС России от 06.11.2020 N СД-4-3/18281@):

- бонусы (премии) связаны с поддержанием экономического интереса дилера увеличивать объемы закупок новых партий товара у производителя и повышать объемы продаж на рынке в целом;
- расчет бонусов (премий) в привязке к величине скидки, предоставленной конечному покупателю, является лишь способом оценки экономического интереса дилера увеличивать объем последующих закупок новых партий товара.

Как поставщику учесть предоставленные бонусы и премии при расчете НДС

Порядок исчисления НДС при предоставлении премии и бонусов, как правило, зависит от того, изменяют они по условиям договора цену товаров (работ, услуг) или нет.

Если цена не меняется, то налоговую базу по НДС вам корректировать не нужно (п. 2.1 ст. 154 НК РФ).

Если цена уменьшается, то вам нужно скорректировать налоговую базу по НДС. Разницу между НДС до и после уменьшения стоимости товара вы вправе принять к вычету. Это следует из п. 2.1 ст. 154, п. 13 ст. 171 НК РФ.

Для этого выставите покупателю корректировочный счет-фактуру (п. 3 ст. 168, п. п. 1, 2 ст. 169, п. 10 ст. 172 НК РФ). Если изменилась цена товаров по нескольким счетам-фактурам одного и того же покупателя, то можно оформить единый корректировочный счет-фактуру (пп. 13 п. 5.2 ст. 169 НК РФ).

Если премию (бонус) вы предоставили после того, как покупатель полностью перечислил оплату, то можете либо вернуть покупателю разницу, либо по соглашению с ним признать ее авансом в счет оплаты будущих поставок. В последнем случае не забудьте исчислить НДС с суммы аванса в том квартале, в котором вы предоставили премию (бонус) (п. 1 ст. 154, пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ, Письмо Минфина России от 31.08.2012 N 03-07-15/118). Если же премию (бонус) вы предоставили до даты оплаты, то тогда просто уменьшаете сумму задолженности покупателя.

Поскольку вы корректируете свои налоговые обязательства, в договоре обязательно должно быть указано, что стоимость товаров (работ, услуг) в результате предоставления премии (бонуса) уменьшается. Иначе проверяющие могут счесть сумму скидки поощрительной выплатой, которая на стоимость товаров не влияет (п. 2.1 ст. 154 НК РФ). Это может привести к спору с налоговой инспекцией.

Исключение - **премии и бонусы по продовольственным товарам**, которые являются вознаграждением покупателя за покупку определенного количества товаров. Такие премии (бонусы) не могут изменять цену товаров (п. 4 ст. 9 Закона о торговой деятельности). Поэтому вы не вправе корректировать договорную цену товаров и налоговую базу по НДС (Письма Минфина России от 18.09.2013 N 03-07-09/38617, от 07.09.2012 N 03-07-11/364).

При этом в судебной практике есть и противоположный подход: поставщик вправе корректировать налоговую базу, если покупатель уменьшил размер вычета НДС по такой операции. См., например, Определение Верховного Суда РФ от 22.06.2016 N 308-КГ15-19017.

Однако, если учесть позицию Минфина России, вероятность претензий со стороны налоговых органов очень высока.

См. также: Как покупателю учесть бонусы и премии при расчете НДС

НДС при предоставлении покупателю бонуса по договору в виде товара, работы, услуги

Если поставщик предоставляет покупателю в качестве дополнения к основной покупке бонус в виде товаров (работ, услуг), то их передача не облагается НДС, если:

- цена основного товара включает в себя стоимость дополнительно переданных товаров;
- исчисленный с основной операции НДС включает налог со стоимости дополнительного товара.

У поставщика должны быть оформлены документы, которые подтверждают эти моменты. Например, калькуляция себестоимости. Иначе такая передача будет признаваться безвозмездной и облагаться НДС (п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 N 33).

См. также:
- НДС при безвозмездной передаче имущества
- НДС при безвозмездном оказании услуг и выполнении работ

НДС при предоставлении скидки в момент отгрузки (передачи) товара

В данном случае налоговая база определяется с учетом скидки (п. 1 ст. 154, п. 4 ст. 166 НК РФ). К такому выводу пришли и контролирующие органы (Письма Минфина России от 28.05.2010 N 03-07-11/216, от 26.12.2008 N 03-03-06/1/722, ФНС России от 01.04.2010 N 3-0-06/63).

Поэтому счета-фактуры, отгрузочные и прочие документы вы составляете сразу с учетом предоставленной скидки.

Готовое решение: Как покупателю учесть бонусы и премии при расчете НДС (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}

{Последние изменения: Бухгалтерский учет и налогообложение премий (бонусов) по договорам с контрагентами (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}}

{<Письмо> ФНС России от 25.04.2022 N СД-4-3/5016@ "О применении НДС в отношении сумм премий (бонусов)" {КонсультантПлюс}}

{Готовое решение: Как поставщику учесть предоставленные бонусы и премии при расчете НДС (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}}

Выводы по теме:

- **Учет бонусов в виде денежной премии или дополнительного количества товаров зависит от того, в каком периоде они предоставлены и на каких условиях. Чаще всего в налоговом учете поставщика (покупателя) бонусы учитывают в составе внереализационных расходов (доходов).**
- **Порядок исчисления НДС у поставщика при предоставлении премии и бонусов, как правило, зависит от того, изменяют они по условиям договора цену товаров (работ, услуг) или нет. Если цена не меняется, то налоговую базу по НДС вам корректировать не нужно (п. 2.1 ст. 154 НК РФ). Если цена уменьшается, то вам нужно скорректировать налоговую базу по НДС. Разницу между НДС до и после уменьшения стоимости товара вы вправе принять к вычету. Это следует из п. 2.1 ст. 154, п. 13 ст. 171 НК РФ.**

- **Порядок расчета вычетов по НДС у покупателя по полученным премиям и бонусам зависит от того, меняют ли они цену товаров (работ, услуг), установленную в договоре. Если цена меняется, то покупатель должен восстановить НДС с разницы в цене. Если цена не меняется, вычеты корректировать не нужно.**

Вопрос №9. Возврат товара по претензии, по условию договора: документальное сопровождение, налоговый и бухгалтерский учет.

Какими документами оформить возврат товара поставщику

Покупатель при возврате поставщику товара в рамках того же договора, по которому была осуществлена поставка, оформляет документы, подтверждающие основания возврата, в том числе документ о расторжении (частичном расторжении) договора. Это может быть, например, уведомление о расторжении договора в одностороннем порядке или соглашение о расторжении договора.

Накладную на возврат товара покупатель составляет, если возвращает принятый от поставщика товар. Можно использовать товарную накладную по форме N ТОРГ-12 либо самостоятельно разработать форму накладной с учетом требований законодательства. Если покупатель возвращает товар непосредственно при его приемке, отдельную накладную на возврат он не оформляет. Данные о возврате в этом случае можно зафиксировать в отгрузочной накладной поставщика (ч. 2, 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, п. 2.1.9 Методических рекомендаций, утвержденных Письмом Роскомторга от 10.07.1996 N 1-794/32-5).

Поставщик выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру или корректировочный документ на возврат (п. 10 ст. 172 НК РФ, Письма Минфина России от 20.08.2021 N 03-03-06/1/67181, от 28.01.2020 N 03-07-09/4850, от 12.04.2019 N 03-07-09/26046, от 08.04.2019 N 03-07-09/24636, от 04.02.2019 N 03-07-11/6171, п. 1.4 Письма ФНС России от 23.10.2018 N СД-4-3/20667@).

Если при реализации товара поставщик использовал универсальный передаточный документ (со статусом 1), при возврате он выставляет покупателю корректировочный универсальный документ или корректировочный счет-фактуру (Письма УФНС России по г. Москве от 13.05.2020 N 24-23/3/080514@, ФНС России от 17.10.2014 N ММВ-20-15/86@).

Если возврат производится в рамках нового договора, корректировочный счет-фактура не составляется. В этом случае продавец (бывший покупатель) - плательщик НДС должен оформить счет-фактуру, как при обычной реализации (п. 3 ст. 168 НК РФ, Письма Минфина России от 20.08.2021 N 03-03-06/1/67181, от 28.01.2020 N 03-07-09/4850, от 12.04.2019 N 03-07-09/26046, от 08.04.2019 N 03-07-09/24636).

См. также: Вычет НДС у продавца при возврате товара

При возврате поставщику бракованного товара покупатель помимо документов, подтверждающих основание возврата, и накладной на возврат товара (если покупатель ее оформлял), направляет документ о несоответствии товара по качеству.

Если форма такого документа не закреплена в договоре, покупатель использует формы документов, предусмотренные в его учетной политике. Это могут быть формы N N ТОРГ-2, ТОРГ-3 или самостоятельно разработанная форма акта о несоответствии товара по качеству (ч. 2, 4 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Продавец при получении некачественного товара составляет корректировочный счет-фактуру на возврат в общем порядке (п. 10 ст. 172 НК РФ, п. 1.4 Письма ФНС России от 23.10.2018 N СД-4-3/20667@, Письмо Минфина России от 04.02.2019 N 03-07-11/6171).

Возврат товара поставщику: учет у покупателя

При возврате брака направьте поставщику претензионное письмо с требованием принять товар обратно и вернуть деньги. К письму приложите акт о недостатках, сам возврат оформите накладной.

Для оформления брака, выявленного при приемке, обычно используют унифицированные формы акта - ТОРГ-2, ТОРГ-1, М-7. Накладную можно составить и по форме ТОРГ-12 с пометкой "возврат".

Акт по форме ТОРГ-2

Унифицированная форма № ТОРГ-2
Утверждена постановлением Госкомстата
России от 25.12.98 г. № 132

	Код
Форма по ОКУД	0330202
по ОКПО	01234567
Вид деятельности по ОКДП	46.4
номер	125
дата	05 08 2022
Вид операции	

ООО «Альфа», 111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9, тел. 8 (495) 123-45-67
(организация, адрес, номер телефона)

Главный склад
(структурное подразделение)

Основание для составления акта приказ, ~~распоряжение~~
(ненужное зачеркнуть)

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель
Генеральный директор
(должность)
(подпись) Иванов И.И.
(расшифровка подписи)
« 05 » августа 2022 г.

Номер документа	Дата составления
8	05.08.2022

АКТ
ОБ УСТАНОВЛЕННОМ РАСХОЖДЕНИИ ПО КОЛИЧЕСТВУ И КАЧЕСТВУ ПРИ ПРИЕМКЕ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Место приемки товара 111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9

Настоящий акт составлен комиссией, которая установила: « 05 » августа 2022 г.

по сопроводительным документам товарная накладная № 164 от 04.08.2022
(наименование, номер, дата)

доставлен товар. Документ о вызове представителя ~~грузоотправителя, поставщика, производителя:~~
(ненужное зачеркнуть)

~~телеграмма, факс, телефонограмма, радиограмма~~ № _____ от « » _____ _____ г.
(ненужное зачеркнуть)

Грузоотправитель ООО «ТоргПлюс», 117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д.14, к. 2, тел. 8 (499) 935-18-15
(наименование, адрес, номер телефона)

Производитель –
(наименование, адрес, номер телефона)

Поставщик он же
(наименование, адрес, номер телефона)

Страховая компания –
(наименование, адрес, номер телефона)

Договор (контракт) на поставку товара № 41 от « 18 » марта 2022 г.

Счет-фактура № 164 от « 04 » августа 2022 г.

Коммерческий акт № – от « – » – – г.

Ветеринарное свидетельство (свидетельство) № – от « – » – – г.

Железнодорожная накладная № – от « – » – – г.

Способ доставки автофургон Н842О3 № 177 RUS
(вид транспортного средства)

Дата отправления товара « 04 » августа 2022 г.

со станции (пристани, порта) отправления –
(наименование)

или со склада отправителя товара Склад № 2 ООО «ТоргПлюс», г. Москва
(наименование)

ДАТА, ВРЕМЯ, ч. мин.								
прибытия товара на станцию (пристань, порт) назначения	вскрытия вагона, автофургона, контейнера и других транспортных средств	выдачи товара организацией транспорта	доставки товара на склад организации-получателя	начала разгрузки	приемки товара			
					начало	приостановление	возобновление	окончание
–	–	–	05.08.2022 12.10	05.08.2022 12.30	05.08.2022 12.30	–	–	05.08.2022 17.50

Сведения о состоянии вагонов, автофургонов и т.д. Наличие, описание упаковочных ярлыков, пломб транспорта на отдельных местах (сертификатов, спецификаций в вагоне, контейнере) и отправительская маркировка –

По сопроводительным транспортным документам значится:

Отметка об опломбировании товара (груза), состояние пломб и содержание оттиска	Количество мест	Вид упаковки	Наименование товара (груза) или номера вагонов (контейнеров, автофургонов и т.д.)	Единица измерения	Масса брутто товара (груза) по документам		Особые отметки отправителя по накладной
					отправителя	транспортной организации (станции, пристани, порта)	
1	2	3	4	5	6	7	8
–	13	коробка	клей монтажный	шт.	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–

Сведения о состоянии вагонов, автофургонов и т.д. Наличие, описание установленных ярлыков, пломб транспорта на отдельных местах (сертификатов, спецификации в вагоне, контейнере) фактически пломбы не установлены, упаковочные ярлыки соответствуют сопроводительным документам

–

–

Расхождения по количеству мест и массе в актируемой партии товара, обнаруженные на складе товарополучателя	Количество мест	Масса, кг			Степень заполнения тарного места, вагона, контейнера и т.п.
		брутто	тара	нетто	
По документам грузоотправителя	13	–	–	–	–
Фактически поступило	12	–	–	–	–
Расхождение (+, –)	-1	–	–	–	–

Товар (наименование)	Номер места	Единица измерения		По документам поставщика значится				
		наименование	код по ОКЕИ	артикул товара	сорт	количество (масса)	цена, руб. коп.	сумма, руб. коп.
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Клей монтажный «Хороший»	–	шт.	796	1281563	–	100	200,00	20 000,00
Клей монтажный «Отличный»	–	шт.	796	1281579	–	160	300,00	48 000,00
–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–

Условия хранения товара (продукции) до его вскрытия на складе получателя:
–
–
–
–

Сведения о температуре при разгрузке в вагоне (рефрижераторе и т.д.) в товаре, ^{0}C –

Состояние тары и упаковки, маркировка мест, товара и тары в момент внешнего осмотра товара (продукции)
упаковка одной коробки повреждена
–
–
–

Содержание наружной маркировки тары и другие данные, на основании которых можно сделать выводы о том, в чьей упаковке предъявлен товар (производителя или отправителя)
наружная маркировка производителя
–
–

Дата вскрытия тары « 05 » августа 2022 г.

Организация, которая взвесила и опломбировала отгруженный товар, исправность пломб и содержание оттисков, соответствие пломб товаросопроводительным документам –
–

Порядок отбора товара (продукции) для выборочной проверки с указанием ГОСТ, особых условий поставки по договору (контракту), основание выборочной проверки:
сплошная проверка
–
–
–
–
–
–
–
–

Фактически оказалось					Брак		Бой		Отклонения				Номер паспорта
									недостача		излишки		
артикул товара	сорт	коли-чество (масса)	цена, руб. коп.	сумма, руб. коп.	количе-ство (масса)	сумма, руб. коп.	количе-ство (масса)	сумма, руб. коп.	количе-ство (масса)	сумма, руб. коп.	количе-ство (масса)	сумма, руб. коп.	
10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
1281563	–	100	200,00	20 000,00	5	1 000,00	–	–	–	–	–	–	–
1281579	–	140	300,00	42 000,00	–	–	–	–	20	6 000,00	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–

Определение количества товара (продукции) проводилось _____
(взвешиванием, счетом мест, обмером и т.п.,

на главном складе ООО «Альфа» счетом количества мест и товара
место определения количества товара (продукции))

Взвешивание товаров (продукции) проводилось на исправных весах, проверенных в установленном порядке.

Сведение об исправности весоизмерительных приборов (тип весов, год клеймения _____

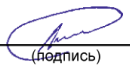
Другие данные _____

По остальным товарно-материальным ценностям, перечисленным в сопроводительных документах поставщика, расхождений в количестве и качестве нет.

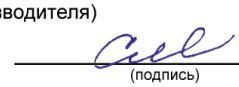
Подробное описание дефектов (характер недостачи, излишков, ненадлежащего качества, брака, боя) и мнение комиссии о причинах их образования Выявлена недостача одной коробки (20 шт.) монтажного клея «Отличный». Обнаружено нарушение целостности картриджей 5 шт. монтажного клея «Хороший», находившихся в поврежденной коробке.

Заключение комиссии Недопоставка 20 шт. монтажного клея «Отличный» и 5 шт. монтажного клея «Хороший» на общую сумму 7 000 руб.

Члены комиссии предупреждены об ответственности за подписание акта, содержащего данные, не соответствующие действительности.

Председатель комиссии	ООО «Альфа», начальник склада (место работы, должность)	 (подпись)	Рожков П.И. (расшифровка подписи)
Члены комиссии:	ООО «Альфа», менеджер (место работы, должность)	 (подпись)	Потапов А.Н. (расшифровка подписи)
	ООО «Альфа», кладовщик (место работы, должность)	 (подпись)	Лесков А.П. (расшифровка подписи)
	– (место работы, должность)	(подпись)	– (расшифровка подписи)

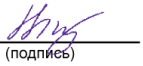
Представитель грузоотправителя (поставщика, производителя)

ООО «ТоргПлюс», водитель-экспедитор (место работы, должность)	 (подпись)	Семенов Ю.А. (расшифровка подписи)

Документ, удостоверяющий полномочия доверенность

№ 15 выдан « 22 » 04 2022 г.

Акт с приложением на – листах получил

Главный (старший) бухгалтер  Никанорова Е.А.
(подпись) (расшифровка подписи)

Решение руководителя Требовать допоставки недостающего товара, бракованный товар вернуть поставщику

Акт по форме ТОРГ-1

Унифицированная форма № ТОРГ-1
Утверждена постановлением Госкомстата
России от 25.12.98 г. № 132

				Код
		Форма по ОКУД		0330201
ООО «Альфа», 111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9, тел. 8 (495) 123-45-67 (организация, адрес, номер телефона)		по ОКПО		01234567
Главный склад (структурное подразделение)				
		Вид деятельности по ОКДП		46.4
	Номер	камера		
		секция		
Основание для составления акта приказ, ~~распоряжение~~ (ненужное зачеркнуть)		номер		125
		дата	05 08	2022
		Вид операции		

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель
Генеральный директор
(должность)
(подпись) Иванов И.И. (расшифровка подписи)
« 05 » августа 2022 г.

Номер документа	Дата составления
8	05.08.2022

АКТ
о приемке товаров

Место приемки товара 111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9

Настоящий акт составлен комиссией, которая установила: « 05 » августа 2022 г.

по сопроводительным документам товарная накладная № 164 от 04.08.2022
(наименование, номер, дата)

доставлен товар. Документ о вызове представителя ~~грузоотправителя, поставщика, производителя:~~
(ненужное зачеркнуть)
~~телеграмма, факс, телефонограмма, радиограмма~~ № _____ от « » _____ _____ г.
(ненужное зачеркнуть)

Грузоотправитель ООО «ТоргПлюс», 117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 14, к. 2, тел. 8 (499) 935-18-15
(наименование, адрес, номер телефона)

Производитель –
(наименование, адрес, номер телефона)

Поставщик он же
(наименование, адрес, номер телефона)

Страховая компания –
(наименование, адрес, номер телефона)

Договор (контракт) на поставку товара № 41 от « 18 » марта 2022 г.

Счет-фактура № 164 от « 04 » августа 2022 г.

Коммерческий акт № – от « – » – – г.

Ветеринарное свидетельство (свидетельство) № – от « – » – – г.

Железнодорожная накладная № – от « – » – – г.

Способ доставки автофургон (вид транспортного средства) Н842О3 № 177 RUS

Дата отправления товара « 04 » августа 2022 г.

со станции (пристани, порта) отправления –
(наименование)

или со склада отправителя товара Склад № 2 ООО «ТоргПлюс», г. Москва
(наименование)

Температура в толще мяса (рыбы) – °С

Дата, время, ч. мин.				
прибытия товара	приемки товара			
	начало	приостановление	возобновление	окончание
05.08.2022 12.10	05.08.2022 12.30	–	–	05.08.2022 17.50

Товар		Катего-рия, сорт	Единица измерения		Цена, руб. коп.	По документам поставщика значилось				
						количество		масса		стоимость, руб. коп.
наименование	код		наиме-нование	код по ОКЕИ		в одном месте	мест, штук	брутто	нетто	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1. Клей монтажный «Хороший»	1281563	–	шт	796	200,00	20	4	–	–	16 000,00
Сертификат										
2. Клей монтажный «Хороший»	1281563	–	шт	796	200,00	20	1	–	–	4 000,00
Сертификат										
3. Клей монтажный «Отличный»	1281579	–	шт	796	300,00	20	8	–	–	48 000,00
Сертификат										
тара			коробка				13			
тариф										
						Итого	13	–	–	68 000,00

Состояние товара, тары и упаковки в момент осмотра упаковка одной коробки повреждена

–

–

Способ определения недостающего товара пересчет

Заключение о причинах и месте образования недостачи товара Недостача 1 коробки (20 шт.) монтажного клея «Отличный» возникла из-за ошибки поставщика при отгрузке, а нарушение целостности картриджей 5 шт. монтажного клея «Хороший» из-за повреждения коробки, в которой они находились

Фактически принято					Сумма с учетом НДС, руб. коп	НДС		Отклонение (+, -)				
количество		масса		стоимость, руб. коп.		ставка, %	сумма, руб. коп.	количество		масса		стои-мость, руб. коп.
в одном месте	мест, штук	брутто	нетто					в одном месте	мест, штук	брутто	нетто	
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
20	4	–	–	16 000,00	19 200,00	20	3 200,00	–	–	–	–	–
15	1	–	–	3 000,00	3 600,00	20	600,00	-5	–	–	–	-1 000,00
20	7	–	–	42 000,00	50 400,00	20	8 400,00	-20	- 1	–	–	-6 000,00
X	12	–	–	61 000,00	73 200,00	X	12 200,00	X	-1	–	–	-7 000,00

–
–
–
–
–
–
–
–
–
–
–

Все члены комиссии ознакомлены с правилами приемки товаров по количеству и качеству и предупреждены об ответственности за подписание акта, содержащего данные, не соответствующие действительности.

Правильность количества и качества товара подтверждаем:

Председатель комиссии	ООО «Альфа», начальник склада		Рожков П.И.
	(место работы, должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)
Члены комиссии:	ООО «Альфа», менеджер		Потапов А.Н.
	(место работы, должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)
	ООО «Альфа», кладовщик		Лесков А.П.
	(место работы, должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)
	(место работы, должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)

Заключение комиссии Товар принят частично. Недопоставка 20 шт. монтажного клея «Отличный» и 5 шт. монтажного клея «Хороший» на общую сумму 7 000 руб. без НДС

–

Представитель грузоотправителя (поставщика, производителя)

Документ, удостоверяющий полномочия доверенность

№ 15 выдан « 22 » 04 2022 г.

ООО «ТоргПлюс», водитель-экспедитор		Семенов Ю.А.
(место работы, должность)	(подпись)	(фамилия, имя, отчество)

Акт с приложением на – листах получил

Главный (старший) бухгалтер _____ Никанорова Е.А.
(подпись) (расшифровка подписи)

« 05 » августа 2022 г.

Решение руководителя Требовать допоставки недостающего товара, бракованный товар вернуть поставщику

–

–

–

Товар и тару на ответственное хранение принял

Заведующий складом (кладовщик) – –
(подпись) (расшифровка подписи)

Акт по форме М-7

Типовая межотраслевая форма № М-7
Утверждена Постановлением Госкомстата России
от 30.10.97 № 71а

УТВЕРЖДАЮ
Генеральный директор
(должность)
(подпись) Иванов И.И.
(расшифровка подписи)
“ 05 ” августа 20 22 г.

АКТ № 8
о приемке материалов

	Коды		
Форма по ОКУД	0315004		
по ОКПО	01234567		
Дата составления	05	08	2022

Организация ООО «Альфа»

Место составления акта Главный склад, 111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9

Начало приемки 12 ч. 30 мин. Окончание приемки 17 ч. 50 мин.

Принят и осмотрен груз, прибывший по сопроводительным документам накладная № 164 от 04.08.2022

Удостоверение о качестве (сертификат) № – со станции (пристани) –

по сопроводительному транспортному документу № – от “ – ” – 20 – г. в вагонах № –

Отправитель ООО «ТоргПлюс», 117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д.14, к. 2, тел. 8 (499) 935-18-15
(наименование, адрес, номер телефона)

Поставщик он же
(наименование, адрес, номер телефона)

Получатель ООО «Альфа», 111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9, тел. 8 (495) 123-45-67
(наименование, адрес, номер телефона)

Страховая компания –
(наименование, адрес, номер телефона)

Дата отправки продукции со станции (пристани, порта) или со склада отправителя Склад №2

Договор № 41 от « 18 » 03 20 22 г. на поставку продукции.

Дата и номер телефонограммы или телеграммы о вызове отправителя (заготовителя) б/н от 05.08.2022

По сопроводительным транспортным документам значилось

Отметка об оплом-бировании груза	Количество мест	Вид упаковки	Наименование продукции, товара (груза) или номера контейнеров	Единица измерения	Масса груза, т		Особые отметки отправителя по накладной
					отправителя	дороги, пристани	
1	2	3	4	5	6	7	8
–	13	коробка	Клей монтажный	шт.	–	–	–

Дата и время, ч, мин.

Прибытия на станцию (пристань, порт) назначения	Выдачи груза органом транспорта	Вскрытия вагона и других транспортных средств	Доставки на склад получателя
1	2	3	4
–	–	–	05.08.2022 12.10

Условия хранения продукции на складе получателя –

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

Состояние тары и упаковки в момент осмотра продукции Упаковка одной коробки повреждена

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

Количество недостающей продукции определено счетом мест и товара

–

(взвешиванием, счетом мест, обмером и т.п.)

Другие данные Груз доставлен автофургоном гос. номер Н842О3177 RUS.

Выявлена недостача одной коробки монтажного клея «Отличный». Обнаружено нарушение целостности картриджей 5 шт. монтажного клея «Хороший», находившихся в поврежденной коробке.

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

Код вида операции	Структурное подразделение	Вид деятельности	Склад	Код поставщика	Корреспондирующий счет		Номер сопроводительного документа	
					счет, субсчет	код аналитического учета		
–	Главный склад	–	–		10.01	–	Транспортная накладная № 164 от 04.08.2022	

Материальные ценности		Единица измерения		По документам				Фактически оказалось				Порядковый номер записи по складской картотеке	Брак и бой		Недостачи		Излишки		Номер паспорта
наименование	номенклатурный номер	код	наименование	сорт	количество	цена, руб. коп.	сумма, руб. коп.	сорт	количество	цена, руб. коп.	сумма, руб. коп.		количество	сумма, руб. коп.	количество	сумма, руб. коп.	количество	сумма, руб. коп.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Клей монтажный «Хороший»	1281563	796	шт.	–	100	200,00	20 000,00	–	100	200,00	20 000,00	–	5	1 000,00	–	–	–	–	–
Клей монтажный «Отличный»	1281579	796	шт.	–	100	200,00	48 000,00	–	140	300,00	42 000,00	–	–	–	20	6 000,00	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–

4-я страница формы № М-7

Заключение комиссии: Принято 140 шт. монтажного клея «Отличный» и 95 шт. монтажного клея «Хороший».

5 шт. монтажного клея «Хороший» с поврежденными картриджами возвращены поставщику.

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

–

Приложение. Перечень прилагаемых документов Товарная накладная № 164 от 04.08.2022, счет-фактура № 164 от 04.08.2022

–

–

–

–

–

–

–

–

–

С правилами приемки материальных ценностей по количеству, качеству и комплектности все члены комиссии ознакомлены и предупреждены, что они несут ответственность за подписание акта, содержащего данные, не соответствующие действительности.

Начальник склада		Рожков П.И.	Приказ № 41 от 01.07.2022 ООО «Альфа»
(должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)	(номер и дата выдачи документа о полномочиях и наименование организации, выдавшей документы)
Менеджер		Потапов А.Н.	Приказ № 41 от 01.07.2022 ООО «Альфа»
(должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)	(номер и дата выдачи документа о полномочиях и наименование организации, выдавшей документы)
Кладовщик		Лесков А.П.	Приказ № 41 от 01.07.2022 ООО «Альфа»
(должность)	(подпись)	(расшифровка подписи)	(номер и дата выдачи документа о полномочиях и наименование организации, выдавшей документы)

Материальные ценности приняты и оприходованы « 05 » августа 20 22 г.

Коммерческий акт № – от « – » – 20 – г.

Заведующий складом (подпись) Рожков П.И. (расшифровка подписи)

Накладная на возврат товара

Унифицированная форма № ТОРГ-12
Утверждена постановлением Госкомстата России от 25.12.98 № 132

		Код
	Форма по ОКУД	0330212
ООО «Альфа», 111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9, тел.: 8 (495) 1234567, ИНН 7722345678, р/с 40702810390388912223 в ПАО «Сбербанк России», БИК 044525225, к/с 30101810400000000225 (организация-грузоотправитель, адрес, телефон, факс, банковские реквизиты)	по ОКПО	01234567
основное (структурное подразделение)		
	Вид деятельности по ОКДП	46.4
Грузополучатель: ООО «ТоргПлюс», 117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 14, к. 2, тел.: 8 (495) 9876543, ИНН 7728123321, р/с 40702810838123459320 в АО «Фортунабанк» г. Москвы, БИК 044525186, к/с 30101810400000000186 (организация, адрес, телефон, факс, банковские реквизиты)	по ОКПО	07654321
Поставщик: ООО «Альфа», 111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9, тел.: 8 (495) 1234567, ИНН 7722345678, р/с 40702810390388912223 в ПАО «Сбербанк России», БИК 044525225, к/с 30101810400000000225 (организация, адрес, телефон, факс, банковские реквизиты)	по ОКПО	01234567
Плательщик: ООО «ТоргПлюс», 117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 14, к. 2, тел.: 8 (495) 9876543, ИНН 7728123321, р/с 40702810838123459320 в ПАО «Фортунабанк» г. Москвы, БИК 044525186, к/с 30101810400000000186 (организация, адрес, телефон, факс, банковские реквизиты)	по ОКПО	07654321
Основание: Возврат товара: договор от 18.03.2022 № 41, товарная накладная от 04.08.2022 № 164, акт об установленном расхождении от 05.08.2022 № 8 (договор, заказ-наряд)	номер	–
	дата	–
Транспортная накладная	номер	–
	дата	–
Вид операции		

Номер документа	Дата составления
143	**10.08.2022**

ТОВАРНАЯ НАКЛАДНАЯ

Номер по порядку	Товар		Единица измерения		Вид упаковки	Количество		Масса брутто	Количество (масса нетто)	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	НДС		Сумма с учетом НДС, руб. коп.
	наименование, характеристика, сорт, артикул товара	код	наименование	код по ОКЕИ		в одном месте	мест, штук					ставка, %	сумма, руб. коп.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Клей монтажный «Хороший»	1281563	шт.	796	коробка	5	5	–	–	200,00	1 000,00	20	200,00	1 200,00
					Итого		5	–	–	X	1 000,00	X	200,00	1 200,00

Оборотная сторона формы № ТОРГ-12

Номер по порядку	Товар		Единица измерения		Вид упаковки	Количество		Масса брутто	Количество (масса нетто)	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	НДС		Сумма с учетом НДС, руб. коп.
	наименование, характеристика, сорт, артикул товара	код	наименование	код по ОКЕИ		в одном месте	мест, штук					ставка, %	сумма, руб. коп.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
					Итого					X		X		
					Всего по накладной	5	–	–		X	1 000,00	X	200,00	1 200,00

Товарная накладная имеет приложение на – листах

и содержит один (прописью) порядковых номеров записей

Масса груза (нетто) – (прописью) –

Всего мест – (прописью) Масса груза (брутто) – (прописью) –

Приложение (паспорта, сертификаты и т.п.) на – (прописью) листах

Всего отпущено на сумму Одна тысяча двести (прописью)

руб. 00 коп.

Отпуск груза разрешил Начальник склада (должность) (подпись) Рожков П.И. (расшифровка подписи)

Главный (старший) бухгалтер (подпись) Петрова Е.П. (расшифровка подписи)

Отпуск груза произвел Кладовщик (должность) (подпись) Лесков А.П. (расшифровка подписи)

М.П. « 10 » августа 2022 года

По доверенности № 15 от « 22 » апреля 2022 года

выданной ООО «ТоргПлюс» водителю-экспедитору (кем, кому (организация, должность, фамилия, и., о.))

Семенову Ю. А.

Груз принял водитель-экспедитор (должность) (подпись) Семенов Ю.А. (расшифровка подписи)

Груз получил грузополучатель зав. склада (должность) (подпись) Кузнецов В.П. (расшифровка подписи)

М.П. « 10 » августа 2022 года

НДС, принятый к вычету по возвращенным товарам, восстановите по корректировочному счету-фактуре поставщика (Письмо Минфина от 20.08.2021 N 03-03-06/1/67181).

Для налога на прибыль при возврате брака ни доходов, ни расходов нет. В бухучете покажите выбытие товара и восстановление НДС.

Проводки при возврате некачественного товара

В организацию поступило 100 единиц товара на 120 000 руб., в том числе НДС - 20 000 руб. Из них 10 единиц на 12 000 руб. оказались бракованными.

1. Брак обнаружен при приемке товара

Д 41 - К 60	Качественный товар принят к учету	90 000
Д 19 - К 60	Входной НДС по качественному товару	18 000
Д 002	Брак принят на хранение	12 000
К 002	Брак возвращен поставщику	12 000

2. Брак обнаружен после принятия товара к учету

Д 41 - К 60	Товар принят к учету	100 000
Д 19 - К 60	Входной НДС по товару	20 000
Д 60 - К 76.02	Скорректированы расчеты с поставщиком	12 000
Д 76.02 - К 41	Брак возвращен поставщику	10 000
Д 76.02 - К 68	Восстановлен НДС по браку	2 000

 Образец претензионного письма

Возврат качественного товара лучше оформить как обратную реализацию и составить новый договор поставки, где вы - продавец, а поставщик - покупатель.

Обратную реализацию по новому договору учитывайте как обычную продажу - начислите НДС и выставьте счет-фактуру на отгрузку. Для налога на прибыль и в бухучете признайте выручку и спишите стоимость товара в расходы (Письма Минфина от 06.11.2018 N 03-03-06/1/79496, от 20.08.2021 N 03-03-06/1/67181).

Проводки при возврате товара надлежащего качества

В организацию поступило 100 единиц товара на 120 000 руб., в том числе НДС - 20 000 руб. Из них поставщику возвращено 10 единиц на 12 000 руб., в том числе НДС - 2 000 руб.

Д 41 - К 60	Товар принят к учету	100 000
Д 19 - К 60	Входной НДС по товару	20 000
Д 68 - К 19	Вычет НДС по товару	20 000
Д 62 - К 90.01	Выручка по возвращенному товару	12 000
Д 90.03 - К 68	НДС по возвращенному товару	2 000
Д 90.02 - К 41	Стоимость возвращенного товара	10 000

Корректировочный счет-фактура при возврате товара

1. В каких случаях при возврате товара составляется корректировочный счет-фактура

Если покупатель возвращает товар в рамках договора, по которому он этот товар приобрел, поставщик должен составить корректировочный счет-фактуру (п. 3 ст. 168 НК РФ, п. 1.4 Письма ФНС России от 23.10.2018 N СД-4-3/20667@, Письма Минфина России от 20.08.2021 N 03-03-06/1/67181, от 28.01.2020 N 03-07-09/4850**,** от 12.04.2019 N 03-07-09/26046, от 08.04.2019 N 03-07-09/24636, от 04.02.2019 N 03-07-11/6171). Если при реализации был составлен УПД (со статусом 1), при возврате можно оформить корректировочный счет-фактуру или универсальный корректировочный документ (со статусом 1) (Письма ФНС России от 17.10.2014 N ММВ-20-15/86@, УФНС России по г. Москве от 13.05.2020 N 24-23/3/080514@).

Сделать это нужно независимо от следующих обстоятельств:

- вся ли партия товара возвращается;
- есть ли претензии к качеству товара;
- успел ли покупатель поставить его на учет;
- является ли покупатель плательщиком НДС.

Если движение товара от бывшего покупателя к бывшему поставщику - новая сделка, не связанная с прежним договором, корректировочный счет-фактура не составляется. Если продавец (бывший покупатель) - плательщик НДС, он должен оформить счет-фактуру, как и при обычной реализации (пп. 1 п. 1 ст. 146, п. 3 ст. 168 НК РФ, Письма Минфина России от 20.08.2021 N 03-03-06/1/67181, от 28.01.2020 N 03-07-09/4850, от 12.04.2019 N 03-07-09/26046, от 08.04.2019 N 03-07-09/24636).

См. также: Вычет НДС у продавца при возврате товара

2. Как оформить корректировочный счет-фактуру при возврате товара

Корректировочный счет-фактура заполняется в общем порядке с учетом следующих особенностей.

В таблице строки А (до изменения) - Г (уменьшение) заполняйте по каждому наименованию товаров, количество которых изменилось.

В графе 3 укажите (пп. "в", "г" п. 2 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры):

- в строке А (до изменения) - количество поставленных товаров из графы 3 счета-фактуры на отгрузку;
- в строке Б (после изменения) - количество товара, которое осталось у покупателя после возврата им части продукции.

В графе 5 отразите (пп. "ж" - "к" п. 2 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры):

- в строке А (до изменения) - стоимость всех поставленных товаров без НДС из графы 5 отгрузочного счета-фактуры;

- в строке Б (после изменения) - стоимость товаров без НДС, которые покупатель оставил у себя после возврата части поставки;

- строку В не заполняйте;

- в строке Г (уменьшение) укажите разницу в стоимости без НДС, которая образовалась после возврата части товаров. Для этого нужно из показателя строки А (до изменения) вычесть строку Б (после изменения).

В графе 7 отразите ту ставку НДС, которая указана в отгрузочном счете-фактуре (пп. "п" п. 2 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры).

В графе 8 отразите (пп. "р" - "у" п. 2 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры):

- в строке А (до изменения) - сумму НДС со стоимости поставки до возврата товара из графы 8 счета-фактуры на отгрузку;

- в строке Б (после изменения) - НДС со стоимости поставки после возврата части товара;

- строку В (увеличение) не заполняйте;

- в строке Г (уменьшение) - разницу между начисленным НДС при поставке и после возврата части товара. Для этого из строки А (до изменения) вычтите строку Б (после изменения).

В графе 9 укажите (пп. "ф" - "ч" п. 2 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры):

- в строке А (до изменения) - стоимость всех поставленных товаров с НДС из графы 9 отгрузочного счета-фактуры;

- в строке Б (после изменения) - стоимость товаров с НДС, которые остались у покупателя после возврата их части;

- строку В (увеличение) не заполняйте;

- в строке Г (уменьшение) - разницу между первоначальной стоимостью поставки с НДС и той, которая получилась после возврата покупателем части товаров. Для этого из строки А (до изменения) вычтите строку Б (после изменения).

Строку "Всего увеличение (сумма строк В)" по графам 5, 8 и 9 не заполняйте.

В строке "Всего уменьшение (сумма строк Г)" по графам 5, 8 и 9 подведите итоги уменьшения стоимости поставки без НДС и с учетом налога, а также размера НДС с отгрузки после возврата вам части товара (п. 4 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры).

Если заполняете корректировочный счет-фактуру в отношении товаров, подлежащих прослеживаемости, в графах 11 - 13 укажите реквизиты прослеживаемости (РНПТ, единицу измерения, количество товара).

В графе 13 нужно отразить количество товара в единице измерения, применяемой для прослеживаемости (пп. "ю" - "я(2)" п. 2 Правил заполнения корректировочного счета-фактуры):

- в строке А (до изменения) - количество товара из графы 13 первичного счета-фактуры;
- в строке Б (после изменения) - количество товара, которое осталось у покупателя после возврата им части товара;
- строку В (увеличение) не заполняйте;
- в строке Г (уменьшение) - уменьшение количества товара. Для этого нужно из показателя строки А (до изменения) вычесть показатель строки Б (после изменения).

Образец заполнения корректировочного счета-фактуры при возврате товара

После того, как вы выставите корректировочный счет-фактуру, зарегистрируйте его в книге покупок. Разницу в НДС, которая указана по строке "Всего уменьшение (сумма строк Г)" в графе 8, вы можете принять к вычету (п. 13 ст. 171, п. 10 ст. 172 НК РФ).

{Готовое решение: Какими документами оформить возврат товара поставщику (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}}

{Типовая ситуация: Возврат товара поставщику: учет у покупателя (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}}

Готовое решение: Корректировочный счет-фактура при возврате товара (КонсультантПлюс, 2022) {КонсультантПлюс}

Выводы по теме:

- **Покупатель при возврате поставщику товара в рамках того же договора, по которому была осуществлена поставка, оформляет документы, подтверждающие основания возврата, в том числе документ о расторжении (частичном расторжении) договора. Это может быть, например, уведомление о расторжении договора в одностороннем порядке или соглашение о расторжении договора.**
- **Накладную на возврат товара покупатель составляет, если возвращает принятый от поставщика товар. Можно использовать товарную накладную по форме N ТОРГ-12 либо самостоятельно разработать форму накладной с учетом требований законодательства. Если покупатель возвращает товар непосредственно при его приемке, отдельную накладную на возврат он не оформляет. Данные о возврате в этом случае можно зафиксировать в отгрузочной накладной поставщика.**
- **Поставщик выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру или корректировочный документ на возврат.**
- **Если при реализации товара поставщик использовал универсальный передаточный документ (со статусом 1), при возврате он выставляет покупателю корректировочный универсальный документ или корректировочный счет-фактуру.**

- **Если возврат производится в рамках нового договора, корректировочный счет-фактура не составляется. В этом случае продавец (бывший покупатель) - плательщик НДС должен оформить счет-фактуру, как при обычной реализации.**
- **При возврате поставщику бракованного товара покупатель помимо документов, подтверждающих основание возврата, и накладной на возврат товара (если покупатель ее оформлял), направляет документ о несоответствии товара по качеству.**
- **Если форма такого документа не закреплена в договоре, покупатель использует формы документов, предусмотренные в его учетной политике. Это могут быть формы N N ТОРГ-2, ТОРГ-3 или самостоятельно разработанная форма акта о несоответствии товара по качеству.**
- **Продавец при получении некачественного товара составляет корректировочный счет-фактуру на возврат в общем порядке.**

Вопрос №10. Налогообложение штрафных санкций

Как учесть полученные штрафы и пени по договорам

Для налога на прибыль полученные договорные санкции (неустойки, штрафы, пени) включайте во внереализационные доходы. Делайте это на дату признания долга контрагентом или на дату вступления в силу решения суда о взыскании санкций (ст. 271 НК РФ, Письмо Минфина от 16.03.2021 N 03-03-06/3/18269).

НДС с полученных штрафов, пеней, неустоек по любому договору - поставки, аренды и т.п. - платить не надо (Письма ФНС от 03.04.2013 N ЕД-4-3/5875@, Минфина от 08.06.2015 N 03-07-11/33051).

Проводки при получении пени или штрафа

Д 76 - К 91.01	Начислены договорные санкции
Д 51 - К 76	Получены договорные санкции

Как учесть уплаченные штрафы и пени по договорам

Для налога на прибыль уплаченные договорные санкции (неустойки, штрафы, пени) включайте во внереализационные расходы. Делайте это на дату, когда вы признали свою задолженность, или на дату вступления в силу решения суда о взыскании санкций (ст. 272 НК РФ, Письмо Минфина от 20.03.2017 N 03-03-06/2/15657).

Проводки по начислению и уплате пени или штрафа

Д 91.02 - К 76	Начислены договорные санкции
Д 76 - К 51	Уплачены договорные санкции

Как отразить в бухгалтерском учете начисление и уплату штрафов?

Штраф является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения (налоговой санкцией) (п. п. 1, 2 ст. 114 НК РФ).

За совершение административных правонарушений предусмотрен такой вид наказания, как административный штраф (п. 2 ч. 1 ст. 3.2 КоАП РФ).

Бухгалтерский учет штрафов по налогам и взносам

Начисление и уплата штрафа возможны двумя способами.

Первый способ заключается в том, что сумма штрафа признается в качестве прочих расходов (п. п. 2, 4, 11 ПБУ 10/99 "Расходы организации", утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н).

Поскольку сумма начисленного штрафа не учитывается в расходах по налогу на прибыль, то в бухгалтерском учете сумма штрафа, признанная расходом, образует постоянную разницу, приводящую к возникновению соответствующего ей постоянного налогового расхода (ПНР) (п. 2 ст. 270 НК РФ, п. п. 4, 7 ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций", утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н).

В качестве примера приведем отражение в бухгалтерском учете начисления и уплаты штрафа по НДС и штрафа по страховым взносам.

Пример. Бухгалтерский учет штрафа по НДС

а) отражена сумма штрафа за неполную уплату НДС:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы"

Кт 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по НДС";

б) сумма начисленного штрафа уплачена в бюджет:

Дт 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет 68 "Расчеты по НДС"

Кт 51 "Расчетные счета";

в) отражен ПНР:

Дт 99 "Прибыли и убытки"

Кт 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет 68 "Расчеты по налогу на прибыль".

Пример. Бухгалтерский учет штрафа по страховым взносам

а) отражена сумма штрафа за неполную уплату взносов:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы"

Кт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению";

б) сумма начисленного штрафа уплачена в бюджет:

Дт 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"

Кт 51 "Расчетные счета";

в) отражен ПНР:

Дт 99 "Прибыли и убытки"

Кт 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет 68 "Расчеты по налогу на прибыль".

Второй способ учета штрафа связан с его отражением за счет прибыли на счете 99 "Прибыли и убытки" (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, п. 83 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н). Данный способ согласуется с мнением Минфина России о том, что штрафы и пени по налогам, отличным от налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей, в отчете о финансовых результатах формируют прибыль (убыток) до налогообложения (Письмо Минфина России от 28.12.2016 N 07-04-09/78875).

При этом постоянная налоговая разница не возникает, ПНР на счетах бухгалтерского учета отражать не требуется (п. п. 4, 7, 20 ПБУ 18/02).

В качестве примера приведем начисление и уплату штрафа по налогу на прибыль:

Пример. Бухгалтерский учет штрафа по налогу на прибыль

а) отражена сумма штрафа за неполную уплату налога на прибыль:

Дт 99 "Прибыли и убытки"

Кт 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет 68 "Расчеты по налогу на прибыль";

б) сумма начисленного штрафа уплачена в бюджет:

Дт 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет 68 "Расчеты по налогу на прибыль"

Кт 51 "Расчетные счета".

Бухгалтерский учет административного штрафа

Начисление административного штрафа, по нашему мнению, признается прочим расходом организации (п. п. 2, 4, 11 ПБУ 10/99, Приложение к Письму Минфина России N 07-04-09/78875).

К прочим расходам относятся также штрафы за нарушение законодательства в области обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения, невыполнение правил поведения при введении режима повышенной готовности на территории, на которой существует угроза возникновения чрезвычайной ситуации (п. 2 Информации Минфина России N ПЗ-14/2020).

При этом сумма административного штрафа, учтенная в бухгалтерском учете в качестве прочих расходов, в налоговом учете в расходах не учитывается. Соответственно, организации в бухгалтерском учете следует отразить ПНР (п. п. 4, 7 ПБУ 18/02, п. 2 ст. 270 НК РФ).

Пример. Бухгалтерский учет административного штрафа

а) начислен административный штраф:

Дт 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы"

Кт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами";

б) сумма начисленного штрафа уплачена в бюджет:

Дт 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"

Кт 51 "Расчетные счета";

в) отражен ПНР:

Дт 99 "Прибыли и убытки"

Кт 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет 68 "Расчеты по налогу на прибыль".

{Типовая ситуация: Как учесть полученные штрафы и пени по договорам (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}}

{Типовая ситуация: Как учесть уплаченные штрафы и пени по договорам (Издательство "Главная книга", 2022) {КонсультантПлюс}}

Вопрос: Как отразить в бухгалтерском учете начисление и уплату штрафов? (Консультация эксперта, Минфин России, 2022) {КонсультантПлюс}

Выводы по теме:

- **Для налога на прибыль полученные договорные санкции (неустойки, штрафы, пени) включайте во внереализационные доходы. Делайте это на дату признания долга контрагентом или на дату вступления в силу решения суда о взыскании санкций.**
- **НДС с полученных штрафов, пеней, неустоек по любому договору - поставки, аренды и т.п. - платить не надо.**
- **Для налога на прибыль уплаченные договорные санкции (неустойки, штрафы, пени) включайте во внереализационные расходы. Делайте это на дату, когда вы признали свою задолженность, или на дату вступления в силу решения суда о взыскании санкций.**
- **Начисление штрафов за неуплату (неполную уплату) налогов происходит по кредиту счета 68, а административных штрафов - по кредиту счета 76. Уплата штрафов отражается по дебету указанных счетов в корреспонденции со счетом 51.**