Льготы по НДС: особенности проверки деклараций

В начале текущего года Федеральная налоговая служба выпустила письмо № ЕД-4-15/1281@. В нем рассматриваются вопросы применения риск-ориентированного подхода при проверке декларации по НДС, содержащих льготы. Каковы же особенности этого подхода? И как вообще проверяются такие декларации?

Проверка необлагаемых операций

Под необлагаемыми операциями понимают следующие. Это операции, которые в соответствии со статьей 146 НК РФ являются объектом обложения налогом, однако в соответствии со статьей 149 НК РФ от него освобождены. Их следует отражать в разделе 7 декларации по НДС. Напомним, что порядок заполнения декларации утвержден приказом ФНС России от 29.10.2014 № ММВ-7-3/558@.

При этом не любая операция, указанная в статье 149 НК РФ, является льготный в полном смысле этого слова. Таковыми можно назвать лишь те из них, по которым от НДС освобождаются отдельные категории налогоплательщиков. Это определено в пункте 14 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33. Если говорить конкретно, то примером льготных операций из перечня статьи 149 НК РФ являются:

- реализация продуктов питания, произведенных столовыми медицинских, образовательных учреждений и предприятий общепита, причем если продажа их осуществляется непосредственно в этих организациях;
- реализация или передача на собственные нужды религиозных предметов, в т. ч. литературы в соответствии с перечнем из постановления Правительства от 31.03.2001 № 251.

Все прочие операции, которые выведены из-под НДС для всех групп налогоплательщиков, льготными, по сути, не являются. Это значит, что ИФНС не вправе требовать по ним подтверждение правомерности применения льгот в рамках «камералки» по НДС.

В упомянутом Письме ФНС говорится в том числе и об этом. Такие выводы подтверждаются пунктом 14 постановления Пленума ВАС РФ № 33 и письмом Минфина России от 03.12.2014 № 03-07-15/61906.

Светофор НДС

Как было сказано выше, в рассматриваемом Письме говорится о применении риск-ориентированного подхода. Он направлен на то, чтобы снизить количество запрашиваемых при проверке документов. Ну и заодно, чтобы повысить эффект от этих самых проверок. Проверяя декларации со льготами по НДС, инспекторы будут принимать во внимание 2 фактора:

1. Уровень налогового риска, присвоенный налогоплательщику системой АСК НДС-2.
2. Итоги прошлых камеральных проверок по НДС в разрезе правомерности применения налогоплательщиком льгот.

Напомним, что все плательщики НДС подразделяются системой АСК НДС-2 на 3 уровня налогового риска: высокий, средний и низкий. Такое деление действует с 2016 года (приказ ФНС России от 02.03.2016 № ММВ-7-15/113@) и пока является реализацией пилотного проекта. При анализе учитываются все данные налогоплательщика, которые есть в распоряжении ФНС. Реально работающие компании, добросовестно исполняющие обязанности налогоплательщика, помечаются как наименее рисковые. Организации, не располагающие ресурсами, не осуществляющие платежи налогов, не подающие отчетность и так далее,

относятся к высокой группе риска. Именно они в наибольшей степени выказывают признаки однодневок, которые могут использоваться для получения необоснованной налоговой выгоды. Все прочие плательщики НДС попадают в группу со средним уровнем риска.
Этот механизм еще называют «налоговым светофором НДС», поскольку в программном комплексе АСК НДС-2 группы риска помечаются соответствующими цветами. Его результаты используются инспекторами для планирования и проведения налоговых проверок.

Суть риск-ориентированного подхода

В чем же заключается риск-ориентированный подход при проверке льготных деклараций по НДС? Алгоритм его таков:

1. По каждому коду операции инспекторы требуют пояснения по льготам. Налогоплательщик в ответ на это может предоставить реестр подтверждающих документов по определенной форме, которая приведена в Приложении № 1 к комментируемому Письму. В нем же (Приложение № 3) приводится пример составления такого реестра.
2. Налоговики анализируют представленный реестр, данные «налогового светофора», прошлых проверок и запрашивают документы, подтверждающие обоснованность применения льгот по отдельным операциям. Операции выбираются не наобум, а в соответствии с алгоритмом, который также изложен в Письме (Приложение № 2). Причем половина и более запрошенных документов должны подтверждать самые крупные льготные операции.
3. Если налогоплательщик не подал указанный реестр, равно как и сделал это с нарушением формы и рекомендации к заполнению, налоговый орган игнорирует риск-ориентированный подход и требует представить на проверку все документы по льготным операциям.
Таким образом, те из налогоплательщиков, кто будет строго исполнять требования Письма, отделаются гораздо меньшим пакетом документов при проверке льготных операций.

Практический пример

Компания А и Компания Б, состоящие на учете в одной ИФНС, среди прочего занимаются одной и той же деятельностью, попадающей под льготы по НДС. Оба этих налогоплательщика, по данным комплекса АСК НДС-2, отнесены к высокой категории риска. Подав декларации, компании получили требования подтвердить льготные операции. Однако компания А подала реестр документов по форме, утвержденной ФНС (Приложения 1 и 3 к указанному Письму), а Компания Б подала пояснения в свободной форме.
Рассмотрев документы, ИФНС затребовала у Компании А 40% документов по каждому коду льготных операций (в соответствии с Приложением 2, их количество должно быть не менее 30 и не более 500). А вот у Компании Б были запрошены все 100% документов, подтверждающих правомерность применения льгот по НДС.
Как видно из примера, две компании при одинаковых вводных данных получили совершенно разные требования в рамках проверки по НДС. И все лишь потому, что Компания Б проигнорировала приведенное Письмо ФНС и подала пояснения не по рекомендованной форме.