

ВЫЕЗДНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ: АКТУАЛЬНЫЕ ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

ДИРЕКТОР ДЕПАРТАМЕНТА
НАЛОГОВОГО КОНСУЛЬТИРОВАНИЯ
«АЛЬЯНС-КОНСАЛТИНГ»



МАРГАРИТА ЕСИПОВА

По данным ФНС России, в 2016 году сумма доначислений по итогам налоговых проверок составила 352 млрд рублей, в 2015 году – 268 млрд рублей, то есть рост составил 31%. В 2016 году в ходе 25 796 из 26 043 проверок были выявлены нарушения, а это означает, что результативность составила 99%. При этом 46% доначислений приходится на долю НДС, 27% – по налогу на прибыль, третье место (18%) занимают доначисления по НДФЛ.

Эта статистика отражает существо претензий налоговых органов, наиболее частыми из которых являются:

- ▶ доначисления в связи с не проявленной должной осмотрительностью и, как следствие, в связи с недобросовестностью контрагентов, которые влекут доначисления по налогу на прибыль и НДС;
- ▶ завышение расходов или неправомерное включение их при исчислении налога на прибыль организаций;
- ▶ неуплата налога на доходы физических лиц.

Есть нормативные документы, которые содержат золотые правила по проверке контрагента и правила проявления должной осмотрительности (Приказ ФНС России от 20.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок», Письмо ФНС России от 23.03.2017 № ЕД-5-9/547@ «О выявлении обстоятельств необоснованной налоговой выгоды», Письмо ФНС России от 12.05.2017 № АС-4-2/8872). Судебная практика также содержит обобщённые рекомендации – знаменитое Постановление Пленума от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», но они в некоторых положениях противоречат друг другу и не дают однозначного понимания, как проявлять в достаточной степени эту осмотрительность.

На практике налоговые органы при доказывании используют целый набор аргументов, позволяющих признать контрагента неблагонадёжным и его выбор необоснованным.

В частности, проверяются:

- ▶ массовость директора и его причастность к деятельности компании в принципе;
- ▶ наличие материальных и трудовых ресурсов, необходимых для выполнения работ, а именно: имеются ли необходимые основные средства, сколько сотрудников в штате, какая у них квалификация;
- ▶ отслеживается движение денежных средств, полученных контрагентом: если они в течение 2-3 дней в полном объёме перечисляются ИП и затем просто снимаются с карточек, то инспектор обязательно в акте акцентирует на этом внимание.

При этом отсутствие какой-либо негативной информации о контрагенте на сайте ФНС России никак не защитит налогопла-

тельщика от предъявления претензий, если будут выявлены вышеперечисленные факты, о которых на портале информации не найти (материальные и иные ресурсы, необходимые для выполнения договора, транзитный характер взаиморасчётов).

В этой связи можно говорить о том, что проверка контрагента по общедоступным источникам, равно как и запрос устава, проверка полномочий директора или иного подписывающего договоры и счета-фактуры лица не защитит налогоплательщика от предъявления претензий налогового органа, так как более принципиальной является иная информация, подтверждающая реальность сделки.

Но делать её всё равно нужно, так как такая проверка будет в случае судебного спора свидетельствовать о проявлении должной осмотрительности, которая в совокупности с иными фактами может быть положена на чашу весов при вынесении решения виновности или невиновности налогоплательщика.

Вместе с тем, чтобы эффективно отбиться от претензий налогового органа, следует запросить у контрагента информацию о наличии основных средств, кадровых ресурсах, не лишним будет проверить наличие сайта компании, запросить резюме контрагента – юридического лица, историю его создания, проектного опыта и проч., а также рекомендательных писем.

Также необходимо обратить внимание, что до 70% полезной для инспектора информации он извлекает в результате допросов. Человеческий фактор иногда заставляет отказываться от допроса. Данные сведения в акте будут изложены в негативном свете.

Также представление налогоплательщиком протокола допроса, заверенного у нотариуса, если допрашиваемый отказался давать показания инспектору, может быть также негативно оценено как инспектором, так и впоследствии в суде.

В этой связи рекомендуется больше внимания уделять подготовке сотрудников к допросу, так как отказ от дачи показаний может иметь негативный эффект.

Неуникальным в последнее время является подход налогового органа, обязывающий налогоплательщика проверять не только поставщиков товаров, работ, услуг, но и клиентов, которым отгружается продукция.

В частности, инспекция настаивала, что большой объём дебиторской задолженности возник у налогоплательщика в результате следующей схемы: продукция отгружалась дилеру, а тот перепродавал за большую сумму реальному покупателю.

В итоге налогоплательщику вменялось правонарушение в виде занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, кото-

рый с пенями и штрафами был доначислен, исходя из цен реализации конечному потребителю.

Так как репутация у дилера была весьма сомнительной (массовость директора, отсутствие в штате сотрудников), то налогоплательщику не удалось доказать инспектору отсутствие правонарушения. Факт же уплаты дилером налогов даже не рассматривался в рамках налоговой проверки. На основании изложенного можно сделать вывод, что формирующаяся практика заставляет проверять даже покупателей, особенно если речь идёт о посреднических торговых отношениях.

Данный фактор (работа через агента, поручение комиссионера) Приказом ФНС России от 20.05.2007 № ММ-3-06/333@ отмечен как указывающий на рискованный характер сделок, которые могут попасть под внимание инспектора, в результате чего будет назначена проверка.

Также хотелось бы отметить, что, так как качество подготавливаемых актов проверок оставляло желать лучшего, а принимаемые решения оспаривались в большинстве случаев, в последнее время особое внимание в работе налоговых органов уделялось проработанности и обоснованности принимаемых решений. В результате инспекторы стараются на этапе формирования акта налоговой проверки собрать необходимые доказательства, и качеству таких документов сейчас придаётся особое значение.

В частности, в Письме ФНС России от 13.07.2017 № 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)» указано, что недопустимо обоснование виновности лица на предположениях, на соображениях тех или иных фактов. В этой связи были даны рекомендации по сбору доказательств вины и умысла: показания свидетелей, результаты прослушивания, файлы «чёрной» бухгалтерии.

На подверженность схеме будут также указывать согласно данному письму:

- ▶ отсутствие подтверждения доставки товара;
- ▶ отсутствие участия контрагентов в доставке товаров;
- ▶ отсутствие реальной возможности доставки товара;
- ▶ транзитный характер расчётов;
- ▶ обналичивание денежных средств.

Важным также является круг лиц, на которых может быть возложена ответственность. В него согласно рекомендациям попали: руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчётной документации, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий.

Важной также является инструкция инспекторам, приводимая в данных рекомендациях, согласно которой анализу подлежат переписка, заявки, складские книги, журналы выдачи пропусков. Этот перечень документов нередко инспекции запрашивают на этапе предпроверочных мероприятий.

Налоговый кодекс предоставляет инспекторам право требовать от плательщиков или налогового агента не любые доку-

менты, а только те, которые установлены законом и служат основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов.

Согласно п. 1 ст. 93 НК РФ указано, что требовать можно необходимые для проверки документы. При этом их перечень не указан. П. 1 ст. 31 НК РФ определено, что требовать можно документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

Из указанного следует вывод, что запросить документы проверяющие могут только за тот период, за который проводится проверка, и по тому налогу, который проверяется. В отношении предпроверочных мероприятий кодекс вообще не содержит указаний на допущения и (или) ограничения по запрашиваемым документам.

Можно в условиях отсутствия прямых норм отказать инспекторам в представлении документов, которые являются основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов. Однако такой отказ может спровоцировать более тщательную проверку в рамках назначенной налоговой проверки. В этой связи на такого рода требования целесообразно отвечать максимально развёрнуто.

Ещё одной актуальной тенденцией при проведении выездной налоговой проверки становится вопрос квалификации дробления бизнеса с целью необоснованного получения налоговой выгоды, прежде всего, за счёт применения специальных налоговых режимов.

Действия, которые могут быть квалифицированы как дробление с целью создания схем по уклонению от уплаты налогов:

- ▶ реализация товара предпринимателем осуществляется в разных торговых залах, площадь которых не превышает 150 квадратных метров;
- ▶ получение денежных средств от покупателей товаров общества и предпринимателя осуществлялось через единые кассовые терминалы;
- ▶ трудовую деятельность фактически осуществляют одни и те же сотрудники (после дробления);
- ▶ все юридические лица зарегистрированы по одному адресу.

Осуществление же разными юрлицами отдельно розничной и отдельно оптовой торговли признаваться схемой не будет.

В целом можно утверждать, что наблюдается тенденция, при которой ФНС России в многочисленных разъяснениях уходит от конкретики и закрытого перечня по теме «добросовестное дробление» или «должная осмотрительность».

Сейчас гораздо большее внимание уделяется тщательности аналитики и качеству подготавливаемых доказательств при привлечении к налоговой ответственности. И действия, которые проводятся в рамках контрольных мероприятий во время налоговых проверок, близки по сути оперативно-розыскным.

Это означает, что использование каких-то неправомерных схем налоговой оптимизации становится просто невыгодным. Вероятность квалификации оптимизационных действий как схем ухода от налогов становится практически неотвратимой. ■