



КонсультантПлюс



СЕМИНАР-ТРЕНИНГ

ПРАКТИКУМ ДЛЯ ПРОФЕССИОНАЛА

Налоговые проверки в 2023 году



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

Оглавление

1. Новые требования НК по налоговому администрированию в 2023 году.....	3
2. Проверки в 2023 году: плановые и внеплановые.....	22
3. Основные критерии налоговых рисков.....	38
4. Налоговая безопасность при работе с контрагентами.....	60
5. Необоснованное возмещение НДС.....	85
6. Дробление бизнеса – уклонение от уплаты налогов или разумные хозяйственные цели.....	98

Вопрос №1. Новые требования НК по налоговому администрированию в 2023 году

Нормативные акты:

1. [ст. 11.3, "Налоговый кодекс Российской Федерации \(часть первая\)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ \(ред. от 29.05.2023\)](#)
2. [ст. 45, "Налоговый кодекс Российской Федерации \(часть первая\)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ \(ред. от 29.05.2023\)](#)
3. [Приказ Минфина России от 12.11.2013 N 107н \(ред. от 30.12.2022\) "Об утверждении Правил указания информации в реквизитах распоряжений о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации" \(вместе с "Правилами указания информации, идентифицирующей плательщика, получателя средств в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации \(за исключением платежей, администрируемых налоговыми органами\)", "Правилами указания информации, идентифицирующей плательщика, получателя средств, платежей, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату налогов, сборов, страховых взносов и иных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, администрируемых налоговыми органами", "Правилами указания информации, идентифицирующей платежи, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату таможенных и иных платежей, администрируемых таможенными органами", "Правилами указания информации, идентифицирующей платежи, в распоряжениях о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации \(за исключением платежей, администрируемых налоговыми и таможенными органами\)", "Правилами указания информации, идентифицирующей лицо или орган, составивший распоряжение о переводе денежных средств в уплату платежей в бюджетную систему Российской Федерации", "Правилами проверки значения уникального идентификатора начисления", "Правилами формирования уникального присваиваемого номера операции"\)](#)
4. [<Письмо> ФНС России от 30.12.2022 N 8-8-02/0048@ "О направлении образцов ПД и списка КБК на 2023 год"](#)
5. [<Письмо> ФНС России от 27.02.2023 N КЧ-4-8/2202@ "Ошибки при заполнении уведомлений об исчисленных суммах налогов"](#)
6. [<Письмо> ФНС России от 30.12.2022 N 8-7-02/0001@ "О размещении материала"](#)

Содержание вопроса:

1. Единый налоговый счет и единый налоговый платеж
2. Новый порядок зачета и возврата налогов
3. Новый срок давности для учета переплаты
4. Совокупная обязанность налогоплательщика
5. Новый порядок сверки и оформления платежных поручений
6. Порядок осуществления расчетов через ЕНС

7. Правила взыскания налоговой недоимки
8. Начисление пеней
9. Изменения в части штрафных санкций

Единый налоговый счет и единый налоговый платеж

С 01.01.2023 единый налоговый платеж (ЕНП) обязателен. Все налоги и взносы, включая **НДФЛ**, перечисляют раз в месяц **одной платежкой**. Исключения - **взносы на травматизм** и **госпошлина**. В 2023 г. платежи, по которым подают **уведомления**, можно перечислять **отдельными платежками** (ст. 11.3 НК РФ).

Срок уплаты налогов и взносов - 28 число месяца. Так, для квартальных платежей по **УСН** и **налогу на имущество** срок - 28 число первого месяца следующего квартала, для **НДС** и **взносов** - 28 число каждого месяца.

Срок сдачи всех деклараций и расчетов - 25 число. Так, срок сдачи **декларации по налогу на прибыль** за отчетные периоды - 25 число первого месяца следующего квартала, за год - 25 марта. Срок сдачи **6-НДФЛ** за отчетные периоды - 25 число следующего месяца, за год - 25 февраля.

По налогам и взносам, которые платят до подачи декларации либо без декларации, подавайте **уведомления**. Срок - не позднее 25 числа месяца их уплаты. По **НДФЛ** - ежемесячно, по **страховым взносам** - за первый и второй месяц каждого квартала, по **УСН** и **налогу на имущество** - ежеквартально (ст. 58 НК РФ).

По каждому плательщику ИФНС сама открывает и ведет единый налоговый счет (ЕНС), где по дебету учитывают поступления ЕНП, а по кредиту - начисления по декларациям, расчетам, уведомлениям, решениям по проверкам (ст. 11.3 НК РФ).

Последовательность зачета поступлений на ЕНС - недоимка по НДФЛ, текущий НДФЛ, недоимка по другим налогам и взносам, текущие налоги и взносы, пени, проценты, штрафы. Если на дату платежа на ЕНС денег недостаточно, их распределяют пропорционально величине обязательств (ст. 45 НК РФ).

При отрицательном сальдо ЕНС компании выставят требование, а при его неисполнении спишут деньги с банковского счета. При положительном сальдо налоговую переплату можно **вернуть** или **зачесть**.

Проводки по счету 68.90 "Единый налоговый счет"

Д 68.01 (68.02, 68.04, 68.07, 68.08, 68.12, 69.09) - К 68.90	Начислен единый налоговый платеж
Д 68.90 - К 51	Уплачен единый налоговый платеж

Новый порядок зачета и возврата налогов

Как зачесть переплату по налогам и взносам

Переплату по налогам и взносам, учтенную на ЕНС и сформировавшую положительное сальдо счета, можно зачесть в счет ваших предстоящих платежей по конкретному налогу или взносу или в счет исполнения обязанностей другого лица. Важно для зачета переплаты по уточненке - на дату завершения ее камеральной проверки должно пройти не больше 3 лет со срока уплаты налога, иначе переплату не учтут на ЕНС ([ст. ст. 11.3, 78 НК РФ](#)).

Переплату по НДФЛ зачитывают так же, как и по другим налогам.

Для зачета переплаты можно подать [заявление](#). Сделать это можно в любой момент, ограничений по сроку нет.

Однако налоговая сама зачет переплату при наступлении срока уплаты налога или взноса и без заявления. Например, на 27 число у вас положительное сальдо ЕНС 100 000 руб., а 28 вы должны заплатить 25 000 руб. НДС и 75 000 руб. НДФЛ и взносов. 28 числа налоговая зачет сальдо ЕНС в счет этих начислений, и доплачивать ничего не придется. Более того, этот зачет проведут, даже если вы подадите заявление о зачете 100 000 руб. в счет других платежей с более поздними сроками перечисления ([Памятка ФНС](#)).

<u>Заявление о зачете переплаты по налогам и взносам (КНД 1150057)</u>
--

ИНН 7722345678
КПП 772201001 Стр. 001

Приложение № 3
к приказу ФНС России
от 30.11.2022 N ЕД-7-8/1133@

Форма по КНД 1150057

Заявление
о распоряжении путем зачета суммой денежных средств, формирующих положительное сальдо
единого налогового счета налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых
взносов и (или) налогового агента

Представляется в налоговый орган (код) 7722

На основании статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации прошу зачесть сумму денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета

- 2
- 1 – в счет исполнения обязанности другого лица по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и (или) процентов
 - 2 – в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса)
 - 3 – в счет исполнения решений налоговых органов, указанных в подпунктах 10 и 11 пункта 5 и подпункте 3 пункта 7 статьи 11.3 Налогового кодекса Российской Федерации
 - 4 – в счет погашения задолженности, не учитываемой в совокупной обязанности в соответствии с подпунктом 2 пункта 7 статьи 11.3 Налогового кодекса Российской Федерации

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящем заявлении, подтверждаю:

- 1
- 1 – плательщик
 - 2 – представитель плательщика

Фамилия ИВАНОВ

Имя ИВАН

Отчество¹ ИВАНОВИЧ

Номер контактного телефона 8 (495) 1234567

Наименование и реквизиты документа, подтверждающего полномочия представителя плательщика

¹Отчество указывается при наличии.

²Указывается цифровой код из списка:

- 01 – решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- 02 – решение налогового органа об отказе в привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- 03 – решение об отмене (полностью или частично) решения о возмещении суммы налога, заявленной к возмещению, в заявительном порядке;
- 04 – решение об отмене (полностью или частично) решения о предоставлении налогового вычета;
- 05 – решение, вынесенное по результатам проверки федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;
- 06 – судебный акт или решение вышестоящего налогового органа, отменяющего (изменяющего) судебный акт или решение налогового органа, на основании которого на едином налоговом счете ранее была учтена обязанность лица по уплате сумм налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и (или) процентов.

ИНН 7722345678
КПП 772201001 Стр. 002

Продолжение страницы 001

В счет исполнения предстоящей обязанности по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса)

в размере 150000 . 00 рублей

КПП 772201001

Код по ОКТМО 45397000

Код бюджетной классификации 18210301000010000110

Признак налогового агента ☒ 1 – да
☐ 2 – нет

*НДС. Указывайте общий КБК платежа (без признака налог, штраф)

Срок уплаты 28 . 04 . 2023

в размере . рублей

КПП

Код по ОКТМО

Код бюджетной классификации

Признак налогового агента ☐ 1 – да
☐ 2 – нет

Срок уплаты . .

в размере . рублей

КПП

Код по ОКТМО

Код бюджетной классификации

Признак налогового агента ☐ 1 – да
☐ 2 – нет

Срок уплаты . .

в размере . рублей

КПП

Код по ОКТМО

Код бюджетной классификации

Признак налогового агента ☐ 1 – да
☐ 2 – нет

Срок уплаты . .

Переплату по взносам на травматизм можно зачесть только в счет предстоящих платежей по этим взносам. Для зачета подайте в СФР [заявление](#) не позднее 3 лет со дня уплаты взносов (ст. 26.12 Закона N 125-ФЗ).

Заявление в СФР о зачете переплаты по взносам на травматизм

Приложение № 2 к приказу Фонда социального страхования Российской Федерации от 17.11.2016 № 457	
Форма 22-ФСС РФ	
Руководителю <u>Филиала № 3 Отделения СФР</u> по г. Москве и Московской области <u>Сергиной Н.А.</u> (должность руководителя (заместителя руководителя) территориального органа страховщика, Ф.И.О.)	
Заявление о зачете сумм излишне уплаченных страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, пеней и штрафов в Фонд социального страхования Российской Федерации	
Страхователь <u>Общество с ограниченной ответственностью «Альфа»</u>	
(полное наименование организации (обособленного подразделения), фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального предпринимателя, физического лица)	
регистрационный номер в территориальном органе страховщика	<u>087-511-123456</u>
код подчиненности	
ИНН	<u>7722345678</u>
КПП	<u>772201001</u>
адрес места нахождения организации (обособленного подразделения)/ адрес постоянного места жительства индивидуального предпринимателя, физического лица <u>111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9</u>	
в соответствии со статьей 26.12 Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" просит произвести:	
☒ — зачет сумм излишне уплаченных страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (далее — страховые взносы)	(нужное отметить знаком "✓")
☐ — межрегиональный зачет сумм страховых взносов	
в следующих размерах:	
Наименование показателя	Сумма (в рублях и копейках)
Страховые взносы	820
Пени	—
Штрафы	—
в счет уплаты:	
Наименование показателя	Сумма (в рублях и копейках)
Страховые взносы	820
Пени	—
Штрафы	—
Уточнение наименования платежа*	
Наименование территориального органа страховщика, в котором страхователь состоит на регистрационном учете**	
ИНН администратора доходов бюджета**	
КПП администратора доходов бюджета**	
Реквизиты счета органа Федерального казначейства по месту регистрации страхователя**	
ИНН органа Федерального казначейства**	
КПП органа Федерального казначейства**	
Наименование банка**	
БИК**	
Расчетный счет**	
Код бюджетной классификации**	
Код ОКТМО**	
Генеральный директор	<u>Иванов И.И.</u> (подпись) (Ф.И.О.)
(должность руководителя организации (обособленного подразделения))***	8 (495) 1234567 (контактный телефон)
Главный бухгалтер****	<u>Никанорова Е.А.</u> (подпись) (Ф.И.О.)
	8 (495) 1234567 (контактный телефон)
от <u>27.01.2023</u>	
(дата)	
Место печати (при наличии) страхователя	
Законный или уполномоченный представитель страхователя	
(подпись)	(Ф.И.О.) (дата)
Наименование и реквизиты документа, удостоверяющего личность представителя страхователя	
Наименование и реквизиты документа, подтверждающего полномочия представителя страхователя	

Как вернуть переплату по налогам и взносам

Заявление в ИФНС о возврате переплаты по налогам и взносам можно подать, если она учтена на ЕНС и сформировала положительное сальдо счета (ст. 79 НК РФ).

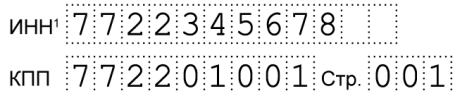
Для возврата переплаты по уточненке есть дополнительное условие - на дату завершения ее камеральной проверки должно пройти не больше 3 лет со срока уплаты налога. Переплату старше 3 лет придется списать, так как инспекция не учтет ее на ЕНС ([ст. 11.3 НК РФ](#)).

Подать заявление о возврате переплаты по ЕНС можно в любой момент, ограничений по сроку нет.

Переплату по НДФЛ, налогу на прибыль, налогу при УСН возвращают так же, как и по другим налогам.

ИФНС вернет переплату за [3 рабочих дня](#) после подачи заявления.

Заявление на возврат переплаты по налогу (КНД 1112542)



Заявление

Представляется в налоговый орган (код)	7722
--	------

в размере

						1	5	0	0	0	0	.	0	0
--	--	--	--	--	--	---	---	---	---	---	---	---	---	---

 рублей
(цифрами)

(фамилия, имя, отчество² физического лица)³

Заявление составлено на страницах с приложением подтверждающих документов или их копий на листах

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении заявления

1 – плательщик
2 – представитель плательщика

ИВАНОВ

ИВАН

ИВАНОВИЧ

(фамилия, имя, отчество²)

Номер контактного телефона

8 (495) 1234567

Подпись  Дата 03.02.2023

Наименование и реквизиты документа,
подтверждающего полномочия представителя плательщика

Handwriting practice lines with dashed outlines for letter formation.

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении заявления

Настоящее заявление представлено (код)⁴

на _____ страницах с приложением подтверждающих

документов или их копий на листах

Дата представления
заявления

Фамилия, И.О.²

Подпись

Заявление в СФР о возврате переплаты по взносам на травматизм (форма 23-ФСС)

Приложение № 3
к приказу Фонда социального страхования
Российской Федерации
от 17.11.2016 № 457

Форма 23-ФСС РФ

Руководителю Филиала № 3 Отделения СФР
по г. Москве и Московской области
Сергиной Н.А.

(должность руководителя (заместителя руководителя)
территориального органа страховщика, Ф.И.О.)

**Заявление
о возврате сумм излишне уплаченных страховых взносов
на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве
и профессиональных заболеваний, пеней и штрафов
в Фонд социального страхования Российской Федерации**

Страхователь Общество с ограниченной ответственностью «Альфа»

(полное наименование организации (обособленного подразделения), фамилия, имя, отчество (при наличии) индивидуального
предпринимателя, физического лица)

регистрационный номер в территориальном органе страховщика 087-511-123456

код подчиненности

ИНН 772345678

КПП 772201001

адрес места нахождения организации (обособленного подразделения)/

адрес постоянного места жительства индивидуального предпринимателя,
физического лица

111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9

в соответствии со статьей 26.12 Федерального закона от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ "Об обязательном социальном
страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" просит произвести возврат
сумм излишне уплаченных страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на
производстве и профессиональных заболеваний, пеней и штрафов (нужное подчеркнуть) (далее — страховые взносы,
пени, штрафы) в Фонд социального страхования Российской Федерации в следующих размерах:

Наименование показателя	Сумма (в рублях и копейках)
Страховые взносы	820
Пени	—
Штрафы	—

путем перечисления денежных средств на счет страхователя

№ 40702810390388912223 в банке ПАО «Сбербанк России»

(полное наименование банка)

ИНН 7707083893 КПП 773643001 корр/счет 30101810400000000225

БИК 044525225 ОКТМО 45397000

№ лицевого счета* КБК

(наименование финансового органа)

Генеральный директор  Иванов И.И. 8 (495) 1234567
(должность руководителя организации (обособленного подразделения)** (подпись) (Ф.И.О.) (контактный телефон)

Главный бухгалтер ***  Никанорова Е.А. 8 (495) 1234567
(подпись) (Ф.И.О.) (контактный телефон)

от 17.01.2023
(дата)

Место печати (при наличии)
страхователя

Законный или уполномоченный представитель
страхователя

(подпись) (Ф.И.О.) (дата)

Наименование и реквизиты документа, удостоверяющего личность представителя страхователя

Наименование и реквизиты документа, подтверждающего полномочия представителя страхователя

* Заполняется организацией, у которой открыт лицевой счет в органах Федерального казначейства

Новый срок давности для учета переплаты

Обратим внимание на широко разрекламированное ФНС новшество: в связи с переходом на единый налоговый платеж с 2023 г. не будет 3-летнего ограничения на возврат и зачет переплаты.

Его убрали из [статей 78 и 79](#) НК. Так что можно будет вернуть переплату по налогам/взносам с любым сроком давности. Но обольщаться не стоит, поскольку:

- во-первых, это касается переплаты, учтенной на ЕНС на 01.01.2023. А в этом случае речь идет уже о положительном сальдо ЕНП по всем налогам/взносам, а не по конкретному налогу, как сейчас. То есть, имея положительное сальдо, нельзя допускать недоимки по налогам, пени, штрафы, так как переплата автоматически полностью зачтется в ее погашение или уменьшится;
- во-вторых, при определении размера совокупной обязанности на ЕНС не будут учитывать суммы налогов, страховых взносов, подлежащих уменьшению на основании первичных или уточненных деклараций (расчетов), если со **срока уплаты** налога/взноса по такой декларации (расчету) **прошло более 3 лет**. Получается, что вернуть эти суммы из бюджета по-прежнему не получится. То есть в 2023 году вернуть без учета 3-летнего срока можно только те деньги, которые признаются согласно [НК](#) единым налоговым платежом или составляют входящее положительное сальдо ЕНС, - уплаченные в счет совокупной обязанности, возмещение, поступления от иных лиц, в связи с отменой зачета и т.д.

Совокупная обязанность налогоплательщика

В совокупную обязанность включаются суммы ([п. 2 ст. 11](#) НК РФ):

- налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, [страховых взносов](#), пеней, штрафов, процентов, которые обязан уплатить налогоплательщик или плательщик сбора, страховых взносов, налоговый агент. Есть и ряд [исключений](#);
- налогов, которые нужно вернуть в бюджет.

Совокупная обязанность [учитывается](#) на [едином налоговом счете](#) в рублях и формируется, в частности, на основе данных ([п. 5 ст. 11.3](#) НК РФ):

- налоговых деклараций (расчетов), в том числе уточненных, [уведомлений](#) об исчисленных суммах налогов, сборов, авансовых платежей по налогам, страховых взносов. В общем случае обязанность формируется со дня их представления, но не ранее наступления срока уплаты соответствующего налога (сбора, авансовых платежей, страховых взносов). При подаче уточненной декларации (расчета) с суммой налога (авансовых платежей), сбора, страховых взносов к уменьшению есть некоторые особенности;
- налоговых уведомлений, сообщений об исчисленных налоговым органом суммах налогов;
- решений налогового органа о предоставлении отсрочки (рассрочки) по уплате соответствующих платежей, о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения;
- расчетов суммы налога на АУСН (перерасчета ранее исчисленных сумм налога), произведенных налоговым органом;
- [уведомлений](#), представленных плательщиком торгового сбора;
- иных документов, предусматривающих возникновение, изменение, прекращение обязанности по

уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов или процентов.

В совокупную обязанность не включаются суммы (п. 2 ст. 11 НК РФ):

- [фиксированный авансовый платеж](#), уплачиваемый в порядке [ст. 227.1 НК РФ](#);
- госпошлины, на уплату которой судом не выдан исполнительный документ.

При определении размера совокупной обязанности не учитываются суммы (п. 7 ст. 11.3 НК РФ):

- налогов, сборов, страховых взносов, подлежащих уменьшению на основании налоговых деклараций (расчетов), в том числе уточненных, если с окончания установленного срока уплаты таких налогов, сборов, страховых взносов прошло более трех лет. Исключение - перерасчет, проведенный налоговым органом по предусмотренным основаниям, либо восстановление указанного срока судом (если причины его пропуска признаны уважительными);
- налогов, госпошлины (на уплату которой судом выдан исполнительный документ), иных сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, по которым истек срок их взыскания. Такие суммы не учитываются до даты вступления в законную силу судебного акта о восстановлении пропущенного срока либо судебного акта об их взыскании;
- налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, указанных в решении о привлечении или об отказе в привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, если исполнение этого решения приостановлено вышестоящим налоговым органом либо на основании принятых судом обеспечительных мер. Суммы не учитываются до момента, когда приостановление будет прекращено;
- НПД, сбора за пользование объектами животного мира и сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, уплаченные не в качестве ЕНП;
- налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, по которым принято [решение](#) о временном приостановлении уплаты суммы задолженности в соответствии со [ст. 64 НК РФ](#) ([пп. 5 п. 7 ст. 11.3 НК РФ](#)).

Новый порядок сверки и оформления платежных поручений

Вы имеете право на сверку принадлежности сумм денежных средств, перечисленных (признаваемых) в качестве ЕНП либо перечисленных не в качестве ЕНП, а также на получение акта такой сверки.

Также вы можете получить справки, характеризующие ваши налоговые расчеты с бюджетом, например, справку об исполнении обязанности по уплате налогов по данным налогового органа.

В любом случае вам необходимо подать соответствующее заявление в налоговый орган.

Совместная с налоговыми органами сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам не проводится ([пп. 5.1 п. 1 ст. 21 НК РФ](#), [пп. "б" п. 3 ст. 1, ч. 1 ст. 5 Закона от 14.07.2022 N 263-ФЗ](#)).

Однако вы имеете право на сверку принадлежности сумм денежных средств, перечисленных и

(или) признаваемых в качестве [единого налогового платежа](#) (ЕНП), либо сумм денежных средств, перечисленных не в качестве ЕНП, а также на получение от налогового органа справок, характеризующих ваши налоговые расчеты с бюджетом ([пп. 5.1, 5.2 п. 1 ст. 21 НК РФ](#)).

Как провести сверку с налоговым органом и получить акт сверки

Для проведения [сверки](#) и получения на бумажном носителе [акта](#) такой сверки вы должны подать в налоговый орган соответствующее [заявление](#) на бумаге или в форме электронного документа. В последнем случае рекомендуем руководствоваться [Форматом](#) представления заявления, направленным Письмом ФНС России от 09.01.2023 N АБ-4-19/7 ([пп. 5.1 п. 1 ст. 21 НК РФ](#)).

В заявлении на сверку вам надо указать, в частности, [период](#), за который вы просите предоставить акт сверки, и [способ](#) получения акта на бумажном носителе - в налоговом органе, в МФЦ или по почте.

В случае если акт сверки нужен по всем КБК, в отдельном [поле](#) заявления отметьте "1", если по перечню КБК - отметьте "2" и заполните отдельный [лист](#) (листы) заявления ([сноска 6](#) к форме заявления).

Акт сверки формируется в течение пяти рабочих дней с даты регистрации заявления на бумажном носителе либо трех рабочих дней, если заявление подано в электронном виде. В свою очередь, заявление регистрируется в течение одного рабочего дня, следующего за днем поступления в налоговый орган ([Письмо](#) ФНС России от 29.12.2022 N АБ-4-19/17879).

Важно! В рамках проведения работ по актуализации ЕНС приостановлено формирование актов сверок по состоянию на 28-е число каждого месяца. Если это нерабочий день, то блокировка переносится на ближайший следующий за ним рабочий день. Начиная с 29-го числа текущего месяца (ближайшего рабочего дня) формирование актов инспекцией возобновляется автоматически ([Письмо](#) ФНС России от 28.04.2023 N АБ-4-19/5479@).

В акте сверки есть [рекомендация](#), как действовать в случае вашего несогласия с данными акта: в [графе 3 разд. I и II](#) по строке с суммой, с которой вы не согласны, указать сумму по вашим данным.

При выявлении расхождений в акте сверки принадлежности денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве ЕНП и не в качестве ЕНП, вы можете направить в инспекцию по месту учета обращение в свободной форме, подтверждающие документы и соответствующие пояснения (при наличии). Это можно сделать лично (либо через представителя по доверенности), почтой (с уведомлением о вручении, описью вложения), через личный кабинет налогоплательщика или по ТКС. Налоговый орган в общем случае направит вам ответ о результатах рассмотрения разногласий в течение 30 календарных дней с момента регистрации обращения ([Информация](#) ФНС России от 14.03.2023).

Отметим, что возможно также направить по установленному [Формату запрос](#) на предоставление

акта сверки в электронной форме. Для этого в отдельном [поле](#) такого запроса ставится значение "4" ([Приказ](#) ФНС России от 29.12.2022 N ЕД-7-19/1295@).

Как получить справки, характеризующие налоговые расчеты с бюджетом

Для получения справок, которые характеризуют ваши расчеты с бюджетом по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов, направьте в налоговый орган [запрос \(заявление\)](#) ([пп. 5.2 п. 1 ст. 21 НК РФ](#)).

На основании такого запроса вам предоставят один из следующих документов ([пп. 5.2 п. 1 ст. 21, пп. 10 п. 1, п. 2.1 ст. 32 НК РФ](#)):

- [справку](#) о наличии (по состоянию на дату формирования справки) положительного, отрицательного или нулевого сальдо [единого налогового счета](#) налогоплательщика.

Если сальдо отрицательное, в справке также детализируют сведения об обязанности по уплате налогов (авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов);

- [справку](#) о принадлежности сумм денежных средств, перечисленных в качестве ЕНП. В справке также раскрываются сведения о средствах, признаваемых в качестве ЕНП.

Такая справка формируется за период, не превышающий трех лет, предшествующих дню поступления в налоговый орган запроса;

- [справку](#) об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов, процентов на основании данных налогового органа.

Первые две из указанных справок представляются в течение пяти рабочих дней, а третья - в течение 10 рабочих дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего запроса ([п. 6 ст. 6.1, пп. 10 п. 1 ст. 32 НК РФ](#)).

Важно! Как и в случае с [актами сверок](#), формирование указанных справок по состоянию на 28-е число каждого месяца приостановлено. Если это нерабочий день, то блокировка переносится на ближайший следующий за ним рабочий день. Начиная с 29-го числа текущего месяца (ближайшего рабочего дня) их формирование инспекцией возобновляется автоматически ([Письмо](#) ФНС России от 28.04.2023 N АБ-4-19/5479@).

Кроме того, 28-го числа месяца в личном кабинете налогоплательщика будут отображены данные по состоянию на 27-е число ([Письмо](#) ФНС России от 28.04.2023 N АБ-4-19/5479@).

Как заполнить платежное поручение на ЕНП

С 01.01.2023 налоги и взносы, пени и штрафы по ним перечисляют платежным поручением на ЕНП. Исключения - [взносы на травматизм](#) и [госпошлина](#).

Реквизиты платежки на ЕНП: [получатель](#) - Казначейство России (ФНС России), [ИНН получателя](#) - 7727406020, [КПП](#) - 770801001, [счет](#) - 03100643000000018500. [Банк получателя](#) - Отделение Тула Банка России/УФК по Тульской области г. Тула, [БИК](#) - 017003983, [счет](#) - 40102810445370000059 ([Письма](#) ФНС от 30.12.2022 [N 8-8-02/0048@](#), от 15.05.2023 [N ЕД-26-8/8@](#)).

Статус плательщика (101) - 01.

КПП (102) - 0 или КПП организации, даже если платите налог за ОП.

КБК (104) - 18201061201010000510.

УИН (22), ОКТМО (105), основание платежа (106), налоговый период (107), номер документа (108), дата документа (109) - 0. Поле 110 всегда пустое.

Очередность платежа (21) - 5. Назначение платежа (24) - Единый налоговый платеж.

Платежное поручение на ЕНП									
					0401060				
Поступ.в банк плат.				Списано со сч. плат.					
ПЛАТЕЖНОЕ ПОРУЧЕНИЕ № 71				25.05.2023			01		
				Дата			Вид платежа		
Сумма прописью		Двадцать пять тысяч рублей 00 копеек							
ИНН 7722345678		КПП 772201001		Сумма		25 000-00			
ООО «Альфа»				Сч. №		40702810390388912223			
Платательщик				БИК		044525225			
ПАО Сбербанк				Сч. №		30101810400000000225			
Банк плательщика				БИК		017003983			
ОТДЕЛЕНИЕ ТУЛА БАНКА РОССИИ/УФК по Тульской области, г. Тула				Сч. №		40102810445370000059			
Банк получателя				Сч. №		03100643000000018500			
ИНН 7727406020		КПП 770801001		Вид оп.		01		Срок плат.	
Казначейство России (ФНС России)				Наз. пл.				Очер. плат.	
				Код		0		Рез. поле	
Получатель		18201061201010000510		0		0		0	
Единый налоговый платеж									
Назначение платежа									

Платежку можно сформировать в сервисе ФНС "Уплата налогов и пошлин", заполнив только реквизиты плательщика и сумму платежа.

Как заполнить платежное поручение вместо уведомления об исчисленных налогах

В 2023 г. платежи, по которым надо сдавать [уведомления](#) об исчисленных налогах, можно

перечислять отдельными платежками с указанием КБК конкретного налога или взносов. При оформлении таких платежей подавать уведомления не надо, инспекция проведет начисления на ЕНС на основании платежки. Нельзя оформлять отдельные платежи, если вы уже подали в инспекцию хотя бы одно уведомление (ст. 4 Закона N 263-ФЗ, п. 7 Правил).

Реквизиты Получателя те же, что и при уплате ЕНП.

Статус плательщика (101) - всегда 02, как при уплате налогов и взносов за себя, так и при уплате НДФЛ за работников.

КПП - КПП организации, ИП ставит 0.

Очередность платежа - 5.

КБК (104) - КБК конкретного налога или взносов.

ОКТМО (105) определите по месту уплаты налога - адресу организации, ОП или недвижимости. Узнать его можно на сайте ФНС.

Период (107), за который посчитали налог, укажите в формате ХХ.УУ.ГГГГ, где: ХХ - вид периода: месяц - МС, квартал - КВ, полугодие - ПЛ, год - ГД; УУ - номер периода: месяц от 01 до 12, квартал от 01 до 03, год 00; ГГГГ - отчетный год (Письмо ФНС от 06.03.2023 N КЧ-4-8/2629@). УИН (22), основание платежа (106), номер документа (108), дата документа (109) - 0. Поле "Код выплат" (110) всегда пустое.

В назначении платежа (24) кратко укажите информацию о платеже. Например, "Страховые взносы по единому тарифу за апрель 2023 г."

Платежку можно сформировать в сервисе ФНС "Уплата авансов вместо подачи Уведомления": для юрлиц; для ИП.

Порядок осуществления расчетов через ЕНС

На основании совокупной обязанности ИФНС самостоятельно засчитает перечисленный налогоплательщиком ЕНП в счет погашения этой обязанности. Обязанности будут погашаться в следующей последовательности:

1. Недоимка - начиная с наиболее раннего момента ее выявления.
2. Текущие платежи по налогам, взносам, сборам, авансовым платежам. Сначала будут засчитаны платежи с более ранним сроком платежа, затем - с более поздним.
3. Пени.
4. Проценты.
5. Штрафы.

Если на момент зачета средств ЕНП не хватает для погашения обязанностей по платежам с совпадающими сроками уплаты, то в общем случае сумму ЕНП распределят между этими платежами пропорционально суммам "к уплате" (новая редакция п. 10 ст. 45 НК РФ).

Обязанность по уплате налога считается исполненной (частично исполненной) налогоплательщиком, если иное не предусмотрено п. 13 настоящей статьи (новая редакция п. 7 ст.

45 НК РФ):

- с даты перечисления ЕНП или со дня признания денежных средств в качестве ЕНП;
- со дня, на который приходится срок уплаты налога (в случае зачета);
- со дня учета на ЕНС совокупной обязанности, если на нем есть достаточное положительное сальдо;
- со дня зачета денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС, на основании заявления налогоплательщика;
- со дня удержания суммы налоговым агентом.

Основания для признания обязанности по уплате налога неисполненной поименованы в [п. 13 ст. 45 НК РФ](#).

Обратите внимание! При отрицательном сальдо на ЕНС налоговики выставят требование об уплате задолженности на сумму этого сальдо. Это право определено в [ст. 69 НК РФ](#). При этом они обязаны расшифровывать, какими налогами, сборами, пенями и штрафами она образована.

По общему правилу данное требование должно быть направлено налогоплательщику не позднее 3 месяцев со дня формирования отрицательного сальдо ЕНС (если его сумма превышает 3 000 руб. - новая редакция [п. 1 ст. 70 НК РФ](#)). Его необходимо исполнить в течение 8 дней с момента получения. Исполнить требование - значит, перечислить на ЕНС сумму, равную отрицательному сальдо (новая редакция [п. 3 ст. 69 НК РФ](#)).

Правила взыскания налоговой недоимки

В 2023 году за налоговиками по-прежнему сохранится право на принудительное взыскание налоговой недоимки за счет денежных средств и имущества налогоплательщика и на приостановление операций по его расчетным счетам. Однако реализовывать данное право налоговики будут по новым правилам, поскольку [Законом](#) N 263-ФЗ внесены существенные поправки в соответствующие статьи НК РФ - [ст. 46](#) и [47](#). Поясним основные изменения.

Все решения о взыскании и все поручения банкам на списание и перечисление налоговой задолженности налоговики будут вносить в специальный реестр. Дополнительно в этом реестре будет размещаться информация о счетах налогоплательщика, подлежащих блокировке на основании [п. 2 ст. 76 НК РФ](#) ([п. 3 ст. 46 НК РФ](#)). Порядок ведения обозначенного реестра определит ФНС.

Помимо решений налоговиков о взыскании задолженности, в этом реестре также будут размещаться вступившие в силу судебные акты (если задолженность взыскивается в судебном порядке) и постановления о взыскании задолженности за счет имущества ([п. 4, 11 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ](#)).

Причем в [п. 7 ст. 46 НК РФ](#) (в новой редакции) прямо оговорено, что налоговики вправе взыскать сумму, не превышающую отрицательное сальдо ЕНС. Как только сальдо станет нулевым или

положительным, поручение банку на списание должно быть аннулировано. В [п. 1 ст. 47 НК РФ](#) также появится уточнение, что взыскать задолженность за счет имущества можно в пределах сумм, не превышающих отрицательное сальдо ЕНС, и с учетом сумм, взысканных за счет денег. В свою очередь, банки будут обязаны отслеживать состояние сальдо налогоплательщика, у которого заблокирован счет (что следует из [п. 5 ст. 76 НК РФ](#)). Снять блокировку со счета банк обязан не позднее одного дня после того, как в реестре появятся сведения о нулевом либо положительном сальдо ЕНС, или дня, когда ИФНС получит документы об уплате задолженности (новая редакция [п. 8 ст. 76 НК РФ](#)).

Начисление пеней

В соответствии с [Законом](#) N 263-ФЗ изложена в новой редакции [ст. 75 НК РФ](#), определяющая порядок начисления пеней.

По сути, в 2023 году сохранится прежний порядок расчета пеней: они будут начисляться за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налогов начиная со дня возникновения недоимки по день (включительно) исполнения совокупной обязанности по уплате налогов:

- для физлиц (и ИП) они будут рассчитываться на сумму недоимки исходя из 1/300 действующей ключевой ставки ЦБ РФ;
- для организаций - в отношении отрицательного сальдо ЕНС, непрерывно существующего до 30 календарных дней включительно, - пени рассчитываются исходя из 1/300 действующей ключевой ставки ЦБ РФ, в отношении прочей недоимки - исходя из 1/150 ключевой ставки ЦБ РФ.

Но появились и новшества.

Так, согласно [п. 7](#) пени не начисляются на недоимку:

- возникшую в результате произведенной налогоплательщиком в соответствии с [п. 6 ст. 105.3 НК РФ](#) самостоятельной корректировки налоговой базы и суммы налога (убытков);
- возникшую в результате произведенной налогоплательщиком в соответствии с [п. 12 ст. 105.18 НК РФ](#) обратной корректировки налоговой базы и суммы налога (убытков);
- образовавшуюся у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений чиновников (за исключением ситуации, когда разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком, - [п. 8](#)).

А [п. 6](#) определены правила пересчета пеней в случае увеличения или уменьшения совокупной обязанности (например, вследствие подачи уточненных деклараций (расчетов)):

- в случае уменьшения совокупной обязанности - сумма пеней "к уменьшению" не может превышать пени, которые были ранее начислены за период с даты уплаты до даты уменьшения совокупной обязанности;
- в случае увеличения совокупной обязанности - начисление пеней на недоимку осуществляется со

дня, когда это увеличение учтено на ЕНС.

Изменения в части штрафных санкций

Условия для избежания штрафа. Согласно действующей редакции [пп. 1 п. 4 ст. 81](#) НК РФ при подаче уточненной декларации с суммой налога к доплате налогоплательщик избежит штрафа при одновременном выполнении двух условий:

1. "Уточненка" подана до момента, когда налоговики выявили в первичной декларации занижение налога или назначили выездную проверку.
2. До подачи "уточненки" погашена сумма недоимки и уплачены пени.

С 2023 года вторым условием для избежания штрафа будет отражение на ЕНС на момент подачи "уточненки" положительного сальдо в размере недоимки (по "уточненке") и соответствующей ей суммы пеней.

Неуплата или неполная уплата налога. Штраф за неуплату и (или) неполную уплату налогов (взносов, сборов), допущенную при занижении базы или иных нарушениях, установлен [ст. 122](#) НК РФ.

С 2023 года [п. 4 названной статьи](#) будет действовать в новой редакции, согласно которой налогоплательщик будет освобожден от указанного штрафа при соблюдении следующего условия: со дня, на который приходится срок уплаты налога, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности за неуплату налога на ЕНС непрерывно имелось положительное сальдо.

Нарушения налогового агента. [Статьей 123](#) НК РФ предусмотрен штраф для налоговых агентов, которые не удержали и (или) не перечислили в бюджет налог, который они обязаны удержать и перечислить.

Одним из условий, позволяющих налоговым агентам избежать подобного штрафа, сейчас является самостоятельная уплата недостающего налога и пеней до момента, когда они узнали, что налоговики обнаружили неуплату или назначили проверку.

С 2023 года это условие будет сформулировано иначе. Чтобы избежать ответственности, налоговому агенту придется перечислить ЕНП в соответствующей сумме до получения информации об обнаруженном налоговиками нарушении или о назначении проверки.

Вопрос №2. Проверки в 2023 году: плановые и внеплановые

Нормативные акты:

1. [ст. 4, "Налоговый кодекс Российской Федерации \(часть первая\)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ \(ред. от 29.05.2023\)](#)
2. [Постановление Правительства РФ от 10.03.2022 N 336 \(ред. от 10.03.2023\) "Об особенностях организации и осуществления государственного контроля \(надзора\), муниципального контроля"](#)
3. [Постановление Правительства РФ от 01.10.2022 N 1743 "О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 10 марта 2022 г. N 336"](#)
4. [Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ \(ред. от 10.05.2012\) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок"](#)
5. [Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ \(ред. от 10.05.2012\) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок"](#)
6. [Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ \(ред. от 10.05.2012\) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок"](#)
7. [<Письмо> ФНС России от 24.03.2022 N СД-4-2/3586@ "О назначении ВМП в отношении аккредитованных IT-организаций" \(вместе с <Письмом> Минфина России от 18.03.2022 N 03-02-06/21331\)](#)

Содержание вопроса:

1. Ограничение проверок: налоговый контроль
2. По каким критериям отбирают налогоплательщиков для выездной налоговой проверки
3. Могут ли налоговые органы проводить внеплановые выездные налоговые проверки
4. Как проходит камеральная проверка?
5. Новый порядок проведения проверок ККТ
6. Новые законы об уголовной ответственности должностных лиц компании за экономические преступления

Ограничение проверок: налоговый контроль

Правительство РФ вправе в 2023 г.:

- приостанавливать, отменять, переносить мероприятия налогового контроля;
- приостанавливать течение сроков, связанных с проведением налоговых проверок;
- продлевать сроки взыскания налогов, страховых взносов.

Мораторий на налоговые проверки для большинства организаций (ИП) не установлен. Исключение составляют аккредитованные IT-компании. В отношении них **ограничены** выездные налоговые проверки. По общему правилу налоговые органы до 3 марта 2025 г. включительно не назначают и не проводят выездные проверки аккредитованных IT-компаний. Однако есть **случай**,

когда этот запрет не применяется.

До 2030 года действует мораторий на плановые проверки в рамках закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации» и закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)».

Мораторий на плановые проверки, а также ограничения на проведение внеплановых проверок введены постановлением Правительства от 10.03.2022 № 336.

Исключения, на которые указанный мораторий не распространяется:

- объекты контроля категорий чрезвычайно высокого и высокого риска;
- опасные производства II класса опасности;
- гидротехнические сооружения II класса;
- проверки по № 294-ФЗ без риск-ориентированного подхода.

Какие еще льготные условия, перечисленные в моратории, действуют до 2030 года:

- продлевается мораторий на плановые проверки государственных и муниципальных детсадов, начальных и средних школ, если их объекты контроля имеют категорию чрезвычайно высокого и высокого риска. Вместо плановых проверок могут проводить однодневные профилактические визиты;
- вводится дополнительное контрольное мероприятие – профилактический визит по поручению президента, председателя правительства или его заместителей. В отличие от обычного профилактического визита, от такого визита нельзя будет отказаться.

Примечательно, что выездную проверку в аккредитованных IT-компаниях смогут провести только с разрешения вышестоящего налогового органа. Это правило будет действовать до 3 марта 2025 года.

Согласно постановлению Правительства от 01.10.2022 № 1743 плановые контрольные (надзорные) мероприятия, плановые проверки будут осуществляться только в отношении объектов контроля, отнесенных к категориям чрезвычайно высокого и высокого риска, опасным производственным объектам II класса опасности, гидротехническим сооружениям II класса.

Предусмотрено, что контролируемое лицо вправе обратиться в контрольный (надзорный) орган с просьбой о проведении профилактического визита. Это необходимо сделать не позднее, чем за два месяца до даты начала проведения планового контрольного (надзорного) мероприятия.

В таком случае контрольный (надзорный) орган включит профилактический визит в программу профилактики рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям на 2023 год. 1 октября 2022 года в данное постановление внесли важные изменения: мораторий на плановые проверки продлили на 2023 год.

Необходимо также отметить, что мораторий распространяется только на контрольные

мероприятия с взаимодействием с контролируемым лицом. Это означает, что могут и будут проводить контрольные закупки, мониторинговые закупки, выборочный контроль, рейдовый осмотр, инспекционный визит, выездные и документарные проверки (ч. 2 ст. 56 закона № 248-ФЗ). Но и это не все, есть и иные исключения. Так, ограничения на внеплановые проверки уже не будут действовать (постановление Правительства от № 1743).

В 2023 году внеплановые проверки разрешены. А еще, начиная с 2023 года, обжаловать решение, действия или бездействие должностных лиц нужно сначала в вышестоящий орган. Подать жалобу в суд без досудебного обжалования нельзя.

Профилактические и контрольные мероприятия не запрещены. Профилактические визиты могут быть обязательными и необязательными. По общему правилу, можно отказаться от обязательного профилактического визита, уведомив об этом контрольный орган за три рабочих дня до даты его проведения.

Налоговые проверки по-прежнему можно проводить, поскольку они не попадают под действие закона № 248-ФЗ.

Исключение: в 2023 году не будут проводиться плановые контрольные (надзорные) мероприятия в отношении государственных и муниципальных учреждений дошкольного и начального общего образования, основного общего и среднего общего образования.

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 включают 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 MM-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.

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).

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

Пример такой схемы приведен в [Приказе](#) ФНС России от 30.05.2007 N MM-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 MM-3-06/333@).

Наиболее распространенные из них приведены в [Приказе](#) ФНС России от 30.05.2007 N MM-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;
- не представили в инспекцию запрашиваемые при проверке документы;
- 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@).

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:

- **"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;

- **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;

- **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.

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.

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

Могут ли налоговые органы проводить внеплановые выездные налоговые проверки

В Налоговом [кодексе](#) РФ нет деления выездных проверок на плановые и внеплановые. Понятия "план налоговых проверок" в Налоговом [кодексе](#) РФ тоже нет.

Даже если у налоговых органов есть план таких проверок, то в открытом доступе вы его [не найдете](#). А значит, не сможете точно определить, какая у вас проверка: плановая или внеплановая. Сама процедура проведения выездной проверки ([начало проверки](#), полномочия проверяющих, [контрольные мероприятия](#), [завершение проверки](#)), как правило, одинаковая, независимо от того, по какой причине ее назначили.

Отличия могут быть по [предмету](#) проверки, [проверяемому периоду](#), [количеству проверок](#) в течение года, [срокам](#) проведения.

Как проходит камеральная проверка?

Любую декларацию или расчет ИФНС проверяет по контрольным соотношениям и сопоставляет с данными другой вашей отчетности и отчетности ваших контрагентов. Если есть несоответствия, инспекция истребует документы или пояснения. Отдельные декларации проверяют углубленно, например, те, где показан убыток или необлагаемые выплаты работникам ([Письмо](#) ФНС от 16.07.2013 N AC-4-2/12705).

Срок камеральной проверки - 3 месяца со дня представления отчетности. Если все хорошо, об окончании проверки инспекция не сообщает ([ст. 88](#) НК РФ).

Акт камеральной проверки инспектор составит, только если выявит нарушения. Его вам вручат вместе с [извещением](#) о рассмотрении материалов проверки ([ст. 100](#) НК РФ).

Новый порядок проведения проверок ККТ

Проверки ККТ будут проводиться по правилам, вступившим в силу весной 2022 года. В своем [Письме](#) от 15.11.2022 N Д24и-37133 Минэкономразвития России напомнило, что тотальный мораторий на надзорные проверки по [Постановлению](#) Правительства РФ от 10.03.2022 N 336 действует до конца этого года.

Ведомство также сообщило о нецелесообразности продления моратория на проведение внеплановых контрольных (надзорных) мероприятий на 2023 год. Таким образом, с 1 января 2023 года при проведении внеплановых проверок будет действовать общее регулирование по [Закону](#) N 248-ФЗ о госконтроле, а в сфере ККТ - также и по [Положению](#) о контроле за ККТ, утвержденному в этом году Постановлением от 28.02.2022 N 272.

Важно. Проверки смогут проводиться по месту нахождения налогоплательщика или месту установки ККТ, в том числе в жилых помещениях, уточняет теперь закон. В ходе контроля и надзора за соблюдением законодательства о ККТ контролируемое лицо не уведомляется о проведении внеплановой выездной проверки.

Новые подходы к проверкам ККТ формально введены весной этого года. В том числе в связи с

принятием в прошлом году нового [Закона](#) о госконтроле N 248-ФЗ был подправлен [Закон](#) N 54-ФЗ. Изменения в [Законе](#), равно как и [Постановление](#) N 272, вступили в силу с 1 марта 2022 года. Так, плановых проверок в сфере ККТ теперь не предусмотрено.

Но затем приняты антисанкционные меры, и новые нормы если и применялись, то совсем недолго, ведь в соответствии с [Постановлением](#) Правительства РФ от 10.03.2022 N 336 действует мораторий на надзорные проверки - как плановые, так и внеплановые.

В том числе это касается проверок ККТ и проверок со стороны трудинспекции, включая проверки по обращениям граждан.

Исключение составляют случаи, когда нарушение грозит безопасности людей или государства или содержит другие масштабные угрозы.

Еще одно исключение из моратория ввели недавно для проверок трудинспекции: если работодатель допускает массовую полную или частичную невыплату зарплаты дольше одного месяца. Под массовым понимается более 10 работников или более 10% среднесписочной численности. Кстати, работники по своим правам, нарушавшимся в 2022 году, могут обратиться в трудинспекцию в 2023 году - срока давности нет.

На 2023 год введен мораторий только на плановые проверки.

Что касается проверок ККТ - власти изначально искали пути обхода моратория, но, кажется, толком так и не нашли. Например, ФНС утверждала, что реакция на обращения граждан в этом году возможна. Но это будет не проверка, а некие "соответствующие мероприятия". Однако позднее выяснилось, что общий порядок реагирования на обращения граждан в 2022 году - это, можно сказать, почти полный игнор, о чем неоднократно сообщала ФНС. Тем не менее некоторых представителей бизнеса "потрясти" все же могут.

Минэк не видел препятствий ни для выездных обследований, ни для контрольных закупок. Обследование возможно по письму из ФНС России, где может быть даже и не назван конкретный нарушитель, а только критерии. Если имело место мероприятие со взаимодействием с нарушителем, это вполне может привести к штрафам.

Как будет проводиться контроль применения ККТ

Налоговики смогут осмотреть место работы кассы и тут же провести контрольную закупку. Как и во многих поднадзорных сферах, в сфере ККТ введены такие виды профилактических мероприятий:

- информирование;
- обобщение правоприменительной практики;
- объявление предостережения, на которое фирма или ИП будет вправе подать возражения;
- бесплатное консультирование, в том числе по телефону;
- профилактический визит, в том числе по видео-конференц-связи. Частота визитов - не более

одного раза в три года.

Контрольные мероприятия будут такими:

- контрольная закупка;
- документарная проверка;
- наблюдение за соблюдением обязательных требований, включающее в себя разнообразный анализ информации из разных источников;
- выездное обследование.

Причем на последние два (которые будут проводиться без взаимодействия с проверяемым объектом) даже не потребуются принятие налоговиками решений. То есть смогут нагрянуть спонтанно. И если что-то заподозрят, то смогут тут же сделать контрольную закупку. В ходе контрольной закупки могут совершаться такие действия:

- осмотр;
- эксперимент.

Контрольная закупка проводится без предварительного уведомления контролируемого лица. Очная - в присутствии двух инспекторов. Дистанционная - без такого присутствия.

Срок проведения документарной проверки не будет превышать 10 рабочих дней. Проверяющие смогут затребовать необходимые им документы.

Все происходящее во время контрольных мероприятий инспекторы смогут снимать на камеру. Проект положения описывает, в каких случаях будет достаточно фотосъемки, а в каких потребуется видеофиксация.

За применение касс, не поддерживающих ФФД 1.2, оштрафуют

До окончания срока службы фискального накопителя пользователи ККТ были вправе применять как кассы, не поддерживающие ФФД 1.2, так и "фискальщики", не поддерживающие такой формат.

В [Письме](#) от 26.10.2022 N АБ-4-20/14414@ ФНС России разъяснила, что отсрочка по переходу на ФФД 1.2 была предоставлена следующим пользователям ККТ:

- при применении в ККТ модели фискального накопителя, не поддерживающего ФФД 1.2, - до окончания срока службы используемого фискального накопителя и его замены на новый;
 - при применении ККТ, не поддерживающей ФФД 1.2, - до окончания срока службы фискального накопителя;
 - при использовании фискального накопителя и ККТ, поддерживающих работу с ФФД 1.2, а также замене фискальщика в кассе, поддерживающей работу с ФФД 1.2, если при этом с момента включения ККТ в реестр с поддержкой ФФД 1.2 прошло менее трех месяцев, - не позднее трех месяцев с даты включения модели контрольно-кассовой техники в реестр с поддержкой ФФД 1.2.
- Также допускалась возможность применения ККТ и "фискальщиков" на версиях форматов

фискальных документов, отличных от ФФД 1.2, для тех моделей ККТ, которые на 1 февраля 2022 года не успели пройти экспертизу. Иных отсрочек и переходных периодов действующим законодательством предусмотрено не было.

Таким образом, на текущий момент не позднее истечения срока службы используемого фискального накопителя и его замены на новый вся ККТ, работающая с "маркировкой", должна быть переведена на версию ФФД 1.2 ([Письмо](#) ФНС России от 26.10.2022 N АБ-4-20/14414@). Тех, кто не успел привести свои кассы и "фискальщики" в соответствие, ждут штрафы, предусмотренные [частью 4 статьи 14.5](#) КоАП РФ:

- 1 500 - 3 000 рублей - для должностных лиц;
- 5 000 - 10 000 рублей либо предупреждение - для юрлиц.

Новые законы об уголовной ответственности должностных лиц компании за экономические преступления

С 2023 года максимальный срок лишения свободы уменьшается с шести до пяти лет:

- за уклонение организации от уплаты налогов, сборов, страховых взносов, осуществленное в особо крупном размере, а также группой лиц по предварительному сговору ([ч. 2 ст. 199](#) УК РФ);
- неисполнение обязанностей налогового агента в особо крупном размере ([ч. 2 ст. 199.1](#) УК РФ).

Таким образом, указанные деяния перешли из категории [тяжких](#) преступлений в категорию [средней тяжести](#). Следовательно, [срок давности](#) привлечения к уголовной ответственности за них уменьшен до [шести лет](#).

При полной уплате недоимки, пеней, штрафов по налогам, сборам, страховым взносам уголовное дело [не возбуждается](#), а возбужденное [должно быть прекращено в связи с возмещением ущерба](#).

Уголовная ответственность организации

Возбудить уголовное дело по налоговым преступлениям могут только по материалам, которые направлены в органы Следственного комитета РФ налоговым органом ([ч. 1.3 ст. 140](#) УПК РФ). Тот направляет их при определенных [условиях](#).

Уголовная ответственность наступает, если организация умышленно не платила налоги (страховые взносы, сборы) в [крупном](#) или [особо крупном](#) размере и при этом ([ч. 1 ст. 199](#) УК РФ):

- не подавала декларации (расчеты) и другие документы, которые обязана была подавать;
- включала в декларацию и другие документы заведомо ложные сведения.

Уголовной ответственности можно избежать при соблюдении определенных [условий](#).

Если организация правильно рассчитала налог (страховые взносы, сбор), отразила его в отчетности, но не уплатила в срок, уголовной ответственности не будет, так как в этом случае нет состава преступления, предусмотренного [ч. 1 ст. 199](#) УК РФ.

Кого могут привлечь к уголовной ответственности, если налог не уплатила организация

К ответственности привлекут должностных лиц организации, которые подписывали и подавали отчетность в инспекцию и должны были отвечать за полную и своевременную уплату налогов. Такими лицами могут быть (п. 7 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48):

- руководитель организации;
- другой сотрудник, который был уполномочен подписывать и представлять отчетность (например, главный бухгалтер);
- лицо, которое не являлось руководителем, но фактически выполняло его обязанности.

Виды и размер уголовной ответственности за неуплату налогов (страховых взносов, сборов) организацией

Они зависят от того, в каком размере неуплата - в крупном или особо крупном.

Ответственность за неуплату налогов (страховых взносов, сборов) в крупном размере

За неуплату налогов (страховых взносов, сборов) в **крупном размере** суд может назначить наказание (ч. 1 ст. 199 УК РФ):

- штраф от 100 000 руб. до 300 000 руб. или в размере зарплаты (иного дохода) осужденного за период от 1 года до 2 лет;
- принудительные работы на срок до 2 лет, в том числе с лишением на срок до 3 лет права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
- арест на срок до 6 месяцев;
- лишение свободы на срок до 2 лет, в том числе с лишением на срок до 3 лет права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Если нарушение совершено группой лиц по предварительному сговору, то ответственность будет такая же, как при **неуплате налогов (страховых взносов, сборов)** в особо крупном размере (п. "а" ч. 2 ст. 199 УК РФ).

Какой размер налога (страховых взносов, сбора), не уплаченного организацией, считается **крупным**

Налог (страховые взносы, сбор) считается не уплаченным в крупном размере, если его размер превышает 15 000 000 руб. за три финансовых года подряд (п. 1 примечаний к ст. 199 УК РФ). Этот размер определяется сложением всех видов неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов, администрируемых ФНС России (п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48).

Ответственность за неуплату налогов (страховых взносов, сборов) в особо крупном размере

За неуплату налогов (страховых взносов, сборов) в **особо крупном** размере суд может назначить наказание (п. "б" ч. 2 ст. 199 УК РФ):

- штраф от 200 000 руб. до 500 000 руб. или в размере зарплаты (иного дохода) осужденного за период от 1 года до 3 лет;
- принудительные работы на срок до 5 лет, в том числе с лишением на срок до 3 лет права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
- лишение свободы на срок до 5 лет, в том числе с лишением на срок до 3 лет права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Какой размер налога (страховых взносов, сбора), не уплаченного организацией, считается особо крупным

Налог (страховые взносы, сбор) признается не уплаченным в особо крупном размере, если его размер превышает 45 000 000 руб. за три финансовых года подряд (п. 1 примечаний к ст. 199 УК РФ). Этот размер определяется сложением всех видов неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов, администрируемых ФНС России (п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48).

Уголовная ответственность предпринимателя

Возбудить уголовное дело по налоговым преступлениям могут только по материалам, которые направлены в органы Следственного комитета РФ налоговым органом (ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ). Тот направляет их при определенных **условиях**.

Предпринимателя могут привлечь к уголовной ответственности, если он умышленно не платил налоги (страховые взносы, сборы) в **крупном** или **особо крупном** размере, при этом (ч. 1 ст. 198 УК РФ):

- не подавал декларации (расчеты) и другие документы, которые обязан был подавать;
- включал в декларацию и другие документы заведомо ложные сведения.

Уголовной ответственности можно избежать при соблюдении определенных **условий**.

Если ИП правильно рассчитал налог (страховые взносы, сбор), отразил его в отчетности, но не уплатил в срок, уголовной ответственности не будет, так как в этом случае нет состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ.

Виды и размер уголовной ответственности за неуплату налогов (страховых взносов, сборов) предпринимателем

Они зависят от того, в каком размере неуплата - в крупном или особо крупном.

Ответственность за неуплату налогов (страховых взносов, сборов) в крупном размере

За неуплату налогов (страховых взносов, сборов) в **крупном** размере суд может назначить наказание ([ч. 1 ст. 198 УК РФ](#)):

- штраф от 100 000 руб. до 300 000 руб. или в размере зарплаты (иного дохода) осужденного за период от 1 года до 2 лет;
- принудительные работы на срок до 1 года;
- арест на срок до 6 месяцев;
- лишение свободы на срок до 1 года.

Какой размер налога (страховых взносов, сбора), не уплаченного предпринимателем, считается крупным

Налог (страховые взносы, сбор) считается не уплаченным в крупном размере, если его размер превышает 2 700 000 руб. за три финансовых года подряд ([п. 2 примечаний к ст. 198 УК РФ](#)). Этот размер определяется сложением всех видов неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов, администрируемых ФНС России ([п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48](#)).

Ответственность за неуплату налогов (страховых взносов, сборов) в особо крупном размере

За неуплату налогов (страховых взносов, сборов) в **особо крупном** размере суд может назначить наказание ([ч. 2 ст. 198 УК РФ](#)):

- штраф от 200 000 руб. до 500 000 руб. или в размере зарплаты (иного дохода осужденного) за период от 18 месяцев до 3 лет;
- принудительные работы на срок до 3 лет;
- лишение свободы на срок до 3 лет.

Какой размер налога (страховых взносов, сбора), не уплаченного предпринимателем, считается особо крупным

Налог (страховые взносы, сбор) считается не уплаченным в особо крупном размере, если его размер превышает 13 500 000 руб. за три финансовых года подряд ([п. 2 примечаний к ст. 198 УК РФ](#)). Этот размер определяется сложением всех видов неуплаченных налогов, сборов и страховых взносов, администрируемых ФНС России ([п. 12 Постановления Пленума ВС РФ от 26.11.2019 N 48](#)).

Уголовная ответственность налогового агента

Возбудить уголовное дело по налоговым преступлениям могут только по материалам, которые направлены в органы Следственного комитета РФ налоговым органом ([ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ](#)). Тот направляет их при определенных [условиях](#).

Налогового агента - организацию или ИП могут привлечь к уголовной ответственности, если они в [личных интересах](#) не начисляли, не удерживали или не перечисляли в бюджет "агентские" налоги в [крупном](#) или [особо крупном](#) размере ([ч. 1 ст. 199.1 УК РФ](#)).

Уголовной ответственности можно избежать при соблюдении определенных [условий](#).

Кого могут привлечь к уголовной ответственности, если налог не уплатил налоговый агент

Наказание могут назначить лицам, которые отвечали за исчисление, удержание и перечисление налога в бюджет ([п. 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48](#)):

- индивидуальному предпринимателю, частному нотариусу, адвокату, учредившему адвокатский кабинет;
- руководителю организации;
- иному лицу, на которое были возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению "агентского" налога (например, главному бухгалтеру);
- лицу, которое не являлось руководителем, но фактически исполняло его обязанности.

Виды и размер уголовной ответственности за неуплату налогов налоговым агентом

Они зависят от того, в каком размере не уплачены "агентские" налоги - в крупном или особо крупном.

Ответственность за неуплату "агентских" налогов в крупном размере

За неуплату "агентских" налогов в [крупном](#) размере суд может назначить такое наказание ([ч. 1 ст. 199.1 УК РФ](#)):

- штраф от 100 000 руб. до 300 000 руб. или в размере зарплаты (иного дохода) осужденного за период от 1 года до 2 лет;
- принудительные работы на срок до 2 лет, в том числе с лишением на срок до 3 лет права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
- арест на срок до 6 месяцев;
- лишение свободы на срок до 2 лет, в том числе с лишением на срок до 3 лет права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

При этом неважно, кто не уплатил налоги: организация или ИП.

Какой размер налога, не уплаченного налоговым агентом, считается крупным

Налог считается не перечисленным в крупном размере, если его размер превышает 15 000 000 руб. за три финансовых года подряд (п. 1 примечаний к ст. 199.1 УК РФ). Этот размер одинаков и для налоговых агентов - организаций, и для агентов-ИП.

В расчет нужно брать только те налоги, которые организация (ИП) не уплатила именно в качестве налогового агента. Налоги (страховые взносы, сборы), которые не были уплачены в качестве налогоплательщика, в этом расчете не учитываются (п. 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48).

Ответственность за неуплату "агентских" налогов в особо крупном размере

За неуплату налогов в **особо крупном** размере суд может назначить наказание (ч. 2 ст. 199.1 УК РФ):

- штраф от 200 000 руб. до 500 000 руб. или в размере зарплаты (иного дохода осужденного) за период от 2 до 5 лет;
- принудительные работы на срок до 5 лет, в том числе с лишением на срок до 3 лет права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
- лишение свободы на срок до 5 лет, в том числе с лишением на срок до 3 лет права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

При этом неважно, кто не уплатил налоги - организация или ИП.

Какой размер налога, не уплаченного налоговым агентом, считается особо крупным

Налог считается не перечисленным в особо крупном размере, если его размер превышает 45 000 000 руб. за три финансовых года подряд (п. 1 примечаний к ст. 199.1 УК РФ). Этот размер одинаков и для налоговых агентов - организаций, и для агентов-ИП.

В расчет нужно брать только те налоги, которые организация (ИП) не уплатила именно в качестве налогового агента. Налоги (страховые взносы, сборы), которые не были уплачены в качестве налогоплательщика, в этом расчете не учитываются (п. 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48).

Освобождение от уголовной ответственности

Главное, что нужно для этого сделать, - исполнить обязанность по уплате недоимки, штрафов и пени. Условия же освобождения от ответственности зависят от того, когда исполнена обязанность по уплате.

Если обязанность по уплате недоимки, пени, штрафов исполнена в полном объеме не позднее

75 рабочих дней со дня вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, то инспекция не станет передавать материалы проверки в следственные органы и уголовное дело не возбудят (п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 32 НК РФ).

Если обязанность по уплате недоимки, пени, штрафов исполнена позже, то от ответственности освободят при одновременном выполнении следующих условий (ч. 1 ст. 76.1, п. 3 примечаний к ст. 198, п. 2 примечаний к ст. 199, п. 2 примечаний к ст. 199.1 УК РФ, п. 7 ч. 1 ст. 24, ч. 1, 2 ст. 28.1 УПК РФ):

- лицо совершило это преступление впервые;
- недоимка, пени и **налоговый штраф** полностью уплачены.

Срок давности привлечения к уголовной ответственности

С момента неуплаты налога (страховых взносов, сбора) преступление считается совершенным (п. п. 4, 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48). По истечении срока, установленного для уплаты налога (страховых взносов, сбора), виновное лицо может быть привлечено к ответственности (п. п. 3, 4 ст. 57, п. 2 ст. 58 НК РФ).

С этой же даты исчисляется срок давности, по окончании которого привлечь к уголовной ответственности нельзя (ч. 2 ст. 78 УК РФ, п. п. 3, 4, 19 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48).

Срок давности зависит от тяжести преступления. По налогам (страховым взносам, сборам) преступление может быть небольшой и средней тяжести (ч. 1, 2, 3 ст. 15, п. п. "а", "б" ч. 1 ст. 78, ч. 1, 2 ст. 198, ч. 1, 2 ст. 199, ч. 1, 2 ст. 199.1 УК РФ). Поэтому к ответственности могут привлечь:

- **в течение двух лет** за преступление небольшой тяжести - неуплату налогов (страховых взносов, сборов):
 - организацией - в **крупном размере** (кроме неуплаты группой лиц по предварительному сговору);
 - ИП - независимо от размера неуплаты: как в **крупном**, так и в **особо крупном** размере;
 - налоговым агентом (организацией или ИП) - в **крупном размере**;
- **в течение шести лет** за преступления средней тяжести - неуплату налогов (страховых взносов, сборов):
 - организацией - в **особо крупном размере**, а также в **крупном размере** группой лиц по предварительному сговору;
 - налоговым агентом (организацией или ИП) - в **особо крупном размере**.

Срок давности истекает в последний день последнего года срока. При этом не важно, рабочий это день или выходной (п. 18 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 27.06.2013 N 19).

Если на дату вступления в силу приговора суда срок давности истечет, то от уголовной ответственности освободят (ч. 1, 2 ст. 78 УК РФ).

Если срок истечет еще до возбуждения уголовного дела либо во время следствия, то возбуждать дело не должны либо обязаны прекратить его (п. 3 ч. 1 ст. 24 УПК РФ).

Но если лицо **уклоняется** от следствия или от суда, то срок давности приостанавливается (ч. 3 ст. 78 УК РФ).

Пример расчета срока давности привлечения к уголовной ответственности

Организация занизила налог на прибыль за 2021 г. в **крупном размере**.

Последний день для уплаты налога на прибыль за 2021 г. - 28 марта 2022 г. Налоговый орган выявил возникшую недоимку. Она была взыскана 13 января 2023 г. Неуплата налога организацией в крупном размере - это преступление небольшой тяжести. Срок давности по нему два года.

Срок начнет течь с 29 марта 2022 г. Последним его днем будет 29 марта 2024 г. С 0 ч 00 мин. 30 марта 2024 г. привлечь лицо к уголовной ответственности будет нельзя при условии, что оно не уклонялось от следствия и суда.

Вопрос №3. Основные критерии налоговых рисков

Нормативные акты:

1. [ст. 54.1, "Налоговый кодекс Российской Федерации \(часть первая\)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ \(ред. от 29.05.2023\)](#)
2. [Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой льготы"](#)
3. [Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ \(ред. от 10.05.2012\) "Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок"](#)
4. [<Письмо> ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"](#)
5. [<Письмо> ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@ <О направлении обзора судебной практики по вопросам установления действительных налоговых обязательств налогоплательщика по итогам налоговой проверки>](#)
6. [<Письмо> ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"](#)
7. ["Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 \(2022\)" \(утв. Президиумом Верховного Суда РФ 01.06.2022\)](#)
8. [Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.05.2021 N 309-ЭС20-23981 по делу N А76-46624/2019](#)

Содержание вопроса:

1. Основные критерии налоговых рисков
2. Когда у организации возникают налоговые риски?
3. Как ответить на требование налоговой?
4. Когда можно не отвечать на требования налоговой?
5. Ответственность за непредставление документов и информации: в чем опасность и как снизить риски
6. В каких случаях могут снизить налоговые штрафы

Основные критерии налоговых рисков

Критерии оценки налоговых рисков. Необоснованная налоговая льгота

Налоговиков интересует деятельность налогоплательщика с высоким налоговым риском. То есть деятельность, в отношении которой есть основания полагать, что она направлена на получение необоснованной налоговой льготы (п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков).

Необоснованная налоговая льгота - это уменьшение налога (его зачет, возврат) в ситуации, когда формально у налогоплательщика право на это есть, но оно получено в результате совершения

недобросовестных действий, например искажения реальных фактов, заключения формальных сделок, использования фирм-"однодневок" либо других схем ухода от налогов.

Такое определение следует из практики, сложившейся по проблеме злоупотребления налогоплательщиками правами при исчислении налоговой базы и (или) суммы налога. Термин "необоснованная налоговая выгода" был введен в правоприменительную практику [Постановлением](#) Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 (далее - Постановление Пленума N 53). Этот термин получил широкое применение, несмотря на то что в Налоговом [кодексе](#) РФ он отсутствует.

Критерии, исходя из которых экономия на налогах (налоговая выгода) признается необоснованной, отражены в [ст. 54.1](#) НК РФ. В ней указаны обстоятельства, которые влияют на правомерность (неправомерность) уменьшения налоговой базы и (или) суммы уплачиваемого налога ([п. п. 1, 2 ст. 54.1](#) НК РФ). В дополнение к ним названы обстоятельства, которые не являются достаточным основанием, чтобы признать уменьшение неправомерным ([п. 3 ст. 54.1](#) НК РФ). Положения этой [статьи](#) применяются при проведении выездных налоговых проверок, решения о назначении которых вынесены после 19.08.2017.

ФНС России с учетом правоприменительной практики (включая судебную) в [Письме](#) от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ дала рекомендации по применению [ст. 54.1](#) НК РФ. В нем разъяснено множество вопросов, в частности, следующее:

- как соотносятся положения [ст. 54.1](#) НК с другими нормами налогового законодательства;
- как определять умысел в действиях, направленных на использование формального документооборота с участием "технических" компаний (не ведущих реальной экономической деятельности и не исполняющих налоговые обязательства в связи со сделками, оформляемыми от их имени).

В других разъяснениях налоговое ведомство обобщило судебную практику по применению [ст. 54.1](#) НК РФ при доначислениях налогов по взаимоотношениям налогоплательщика с "техническими" организациями, не исполняющими налоговых обязательств ([Письмо](#) ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@).

В [Письме](#) от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ ФНС России, подробно рассмотрев положения [ст. 54.1](#) НК РФ, указала обстоятельства, которые могут свидетельствовать о незаконной экономии на налогах.

Критерии признания налоговой выгоды необоснованной содержатся и в [Постановлении](#) Пленума N 53, к которому продолжает обращаться правоприменительная практика.

Кроме того, [ст. 54.1](#) НК РФ формализовала требование к исполнителю сделки. Это должен быть контрагент, с которым заключен договор, либо лицо, которому исполнение сделки передано по договору или закону ([пп. 2 п. 2 ст. 54.1](#) НК РФ). В связи с этим налоговые органы уделяют особое внимание фактам, подтверждающим, что обязательство по сделке выполнило ненадлежащее лицо,

в том числе сам налогоплательщик (Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@, от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@).

Между тем сам по себе факт исполнения обязательства ненадлежащим лицом не означает, что налогоплательщик теряет право воспользоваться налоговой выгодой. При доказывании отсутствия права на нее налоговый орган должен установить одновременно следующее (п. п. 4, 5 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@):

- обязательство не исполнено надлежащим лицом;
- имеются обстоятельства, свидетельствующие, что целью налогоплательщика было неправомерное уменьшение налоговой обязанности, либо он знал (должен был знать) об обстоятельствах, характеризующих контрагента как "техническую" компанию, и об исполнении обязательства иным лицом.

Данный вывод ФНС России основан, в частности, на требовании об исключении формальных претензий к налогоплательщику (п. 3 ст. 54.1 НК РФ, п. 5 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@).

Между тем установление факта, что налогоплательщик должен был знать о том, что контрагент имеет признаки "технической" компании, само по себе не исключает получение налоговой выгоды (п. 17 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@).

При встраивании "технической" компании (их цепочки) между налогоплательщиком и фактическим исполнителем по сделке, повлекшем завышение расходов и вычетов НДС, они учитываются исходя из параметров реального исполнения, подтвержденного документально. Учесть расходы на приобретение товаров (работ, услуг) и налоговые вычеты по НДС налогоплательщик вправе только в той части, в какой налоги были перечислены лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке (п. 20 Обзора судебной практики ВС РФ N 1 (2022), п. 10 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@). Необоснованной налоговой выгодой будет та часть вычета по НДС и расходов, которая приходится на наценку, добавленную "техническими" компаниями (п. 2 Письма ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@). Если договор исполнил сам налогоплательщик, налоговая выгода (вычеты НДС и расходы на покупку материальных и других ресурсов) будет учтена в отношении подтвержденных документально операций, не связанных с оплатой труда (п. 12 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@).

Если у налогоплательщика нет документов, подтверждающих операции, либо нарушены правила учета, для признания расходов в целях налога на прибыль применяется расчетный способ исчисления налога. Это характерно для случаев, когда налогоплательщик не уклонялся от налогообложения, но не проявил должную осмотрительность. Если же действия налогоплательщика были направлены на получение налоговой выгоды путем создания формального документооборота или он должен был знать о "техническом" характере контрагента,

расчетный метод не используется. Фактически понесенные расходы можно признать, если налогоплательщик устранит потери бюджета, а именно раскроет сведения и документы, позволяющие установить, кто исполнил сделку, и осуществить налогообложение ([Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.05.2021 N 309-ЭС20-23981 по делу N А76-46624/2019](#), включенное в [Обзор](#) судебной практики Верховного Суда РФ N 3 (2021), а также в [Обзоры](#), направленные Письмами ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@ (п. 1), от 28.07.2021 N БВ-4-7/10638).

Налоговая служба проводит анализ выявляемых способов ведения налогоплательщиками финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском и определяет наиболее распространенные из них (п. 7 Приказа ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@, п. 12 Приложения N 2 к данному Приказу). Информацию о способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском ФНС России размещает на своем официальном интернет-сайте www.nalog.gov.ru (п. 12 Приложения N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@).

С информацией о способах (схемах) ведения деятельности с высоким налоговым риском также можно ознакомиться в [Приложении](#) к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@. В частности, в нем приведены следующие способы (схемы) получения необоснованной налоговой выгоды:

- с использованием фирм-"однодневок";
- при реализации недвижимого имущества;
- при производстве алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- с использованием труда инвалидов.

По мнению ФНС России, под такими фирмами в самом общем смысле понимаются юридические лица, не обладающие фактической самостоятельностью, созданные без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющие налоговую отчетность, зарегистрированные по адресу массовой регистрации и т.д. (см., например, [Письмо](#) ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@). Необоснованное завышение расходов организации путем оформления мнимых сделок с фирмами-однодневками является распространенным нарушением законодательства о налогах и сборах ([Перечень](#) частых нарушений обязательных требований по налоговому контролю).

Также в указанном [Приложении](#) содержится описание еще двух способов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском, а именно:

- схемы получения необоснованной налоговой выгоды путем включения в хозяйственный оборот посредников (как российских, так и иностранных), деятельность которых сводится к созданию видимости осуществления реальной финансово-хозяйственной деятельности;
- схемы получения необоснованной налоговой выгоды путем приобретения фиктивных

инвестиционных инструментов.

Кроме того, в п. 7 Приложения к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@ приведены два варианта реализации схемы получения необоснованной налоговой выгоды в виде уклонения от уплаты НДС при осуществлении сделок с драгоценными металлами в слитках.

Рекомендуем вам ознакомиться с перечисленными схемами (способами) ведения деятельности с высоким налоговым риском. Если налоговый орган обнаружит признаки таких схем в вашей деятельности, то полагаем, что это будет веским основанием для включения вас в план выездных проверок.

Однако внимание налоговиков привлекут не только налогоплательщики, деятельность которых содержит признаки налоговой схемы.

В абз. 5 - 10 п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков, приведенных в Приложении N 2 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 N MM-3-06/333@, представлен список признаков, которые заинтересуют налоговый орган.

Так, налоговики заподозрят вас в недобросовестности, если:

- руководители (уполномоченные лица) покупателя и поставщика не присутствовали при обсуждении условий поставок и при подписании договоров;
- отсутствуют документы, которые подтверждают полномочия руководителя (представителя) компании-контрагента, копии документа, удостоверяющего его личность;
- нет информации о фактическом местонахождении контрагента, его складских, производственных, торговых площадей;
- нет информации о контрагенте из открытых источников (например, рекламы);
- нет информации о государственной регистрации контрагента в ЕГРЮЛ. Такую информацию можно посмотреть в открытом доступе на официальном сайте ФНС России (<http://egrul.nalog.ru>).

По мнению налоговиков, если у налогоплательщика имеются такие признаки, это говорит о высокой степени налогового риска в его деятельности. Контрагент может быть признан проблемным, а сделки, совершенные с ним, сомнительными (абз. 11 п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков).

Кроме того, в абз. 12 - 19 п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков предусмотрены дополнительные признаки, которые, по мнению налоговиков, повышают налоговые риски (использование в деятельности услуг посредников, векселей, отсутствие доказательств реальности исполнения сделки и т.п.).

Чем больше таких признаков у налогоплательщика, тем выше степень его налоговых рисков (абз. 20 п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков).

ФНС России совместно со Следственным комитетом РФ разработаны Методические рекомендации по исследованию и доказыванию фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора). Они направлены нижестоящим налоговым органам Письмом от

13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ для практического применения. Данными [рекомендациями](#), в частности, разъясняется, когда правонарушения, предусмотренные [ст. 122](#) "Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)" НК РФ, могут быть результатом виновных или невиновных деяний лица. Кроме того, рассмотрен алгоритм работы налоговых органов по проверке таких правонарушений и закреплению доказательств по ним в материалах проверок, приведены примеры, поясняющие подход судебной практики к определению виновности лица. С целью качественного сбора доказательств умысла налоговым органам рекомендовано организовывать проведение выездных налоговых проверок с участием сотрудников внутренних дел.

Кто применяет критерий

Попасть под подозрение по критерию ведения деятельности с высоким налоговым риском может любой налогоплательщик ([п. 12](#) Общедоступных критериев оценки рисков).

Рекомендуем учитывать это при осуществлении вашей деятельности.

Учитываемый период

В [п. 12](#) Общедоступных критериев оценки рисков не уточняется, за какой период следует выявлять признаки ведения деятельности с высоким налоговым риском.

На наш взгляд, беспокоиться по поводу наличия таких признаков стоит только в отношении трех календарных лет, предшествующих текущему году. Ведь только этот период может быть охвачен выездной проверкой ([п. 4 ст. 89](#) НК РФ).

Рекомендации налоговых органов налогоплательщикам, ведущим деятельность с высоким налоговым риском

Налогоплательщикам, которые по результатам самостоятельной оценки выявили, что их деятельность подпадает под признаки ведения деятельности с высоким налоговым риском или под налоговую схему (в том числе и не представленную на сайте ФНС России), налоговики рекомендуют ([абз. 21 - 26 п. 12](#) Общедоступных критериев оценки рисков):

- исключить сомнительные операции при расчете налоговых обязательств за соответствующий период. Для этого следует подать уточненные декларации (расчеты) за те периоды, в которых осуществлялась деятельность с высоким налоговым риском;
- уведомить о представлении уточненной отчетности инспекцию, чтобы налоговики имели возможность вовремя учесть это обстоятельство при составлении плана выездных проверок.

Налоговики разъясняют, как нужно уведомить инспекцию о том, по какому поводу вы представили уточненные декларации (расчеты).

С уточненной отчетностью представляется пояснительная записка по [форме](#), которая приведена в

Приложении N 5 к Приказу.

См. [образец](#) заполнения пояснительной записки к уточненной (уточненным) налоговой декларации (налоговым декларациям), представленной (представленным) в связи с выявлением фактов ведения финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Что же выиграет налогоплательщик, который уточнит свои налоговые обязательства с учетом рекомендаций налоговиков?

Сразу укажем, что при получении каждой уточненной декларации (расчета) налоговая инспекция должна проводить камеральную проверку. Такой порядок установлен [п. п. 1, 2 ст. 88 НК РФ](#). Декларации (расчеты), которые вы представите, чтобы добровольно исключить сомнительные операции и доплатить налоги, не исключение.

Но налоговики обещают такие послабления:

- не истребовать у вас в ходе камеральной проверки дополнительные документы ([абз. 27 п. 12](#) Общедоступных критериев оценки рисков);
- принимать решение о проведении у вас выездной проверки только при наличии дополнительной информации о нарушении вами налогового законодательства и по предварительному согласованию с ФНС России ([абз. 29 п. 12](#) Общедоступных критериев оценки рисков).

Заметим, что в Налоговом [кодексе](#) РФ таких ограничений не содержится.

Поэтому, если налогоплательщик в уточненной декларации заявил льготы или НДС к возмещению, налоговики вправе запросить соответствующие дополнительные документы. Ведь такое право предоставлено им законом ([п. п. 6 - 8 ст. 88 НК РФ](#), [Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 N 7307/08](#), [Решение ВАС РФ от 06.08.2008 N 7696/08](#)). Сослаться на то, что нарушены Общепринятые [критерии](#) оценки рисков, при оспаривании решения по камеральной проверке вы не сможете.

Точно так же и для назначения выездной проверки по закону препятствий нет. Оспорить ее результаты на том основании, что проведение проверки не было согласовано с ФНС России, не удастся.

Несомненно, представленную вами уточненную отчетность и пояснительную записку налоговики учтут при составлении плана выездных проверок ([абз. 28 п. 12](#) Общедоступных критериев оценки рисков). Однако к каким последствиям это приведет, однозначно сказать нельзя.

Также отметим, что при подаче уточненной декларации налоговые органы могут проверить период, за который она представлена, в рамках выездной проверки. Даже если с момента окончания этого периода прошло более трех лет и вне зависимости от того, в какую сторону корректируется ранее заявленный налог ([абз. 2, 3 п. 4 ст. 89 НК РФ](#)).

Это важно учитывать при принятии решения о подаче уточненной декларации. Ведь фактически вы можете инициировать выездную проверку за весь корректируемый период.

Поэтому при решении вопроса, уточнять свои обязательства в соответствии с [п. 12](#)

Общедоступных критериев оценки рисков (подавать уточненную отчетность, пояснительную записку) или нет, подумайте, готовы ли вы привлечь к себе дополнительное внимание налоговых органов.

Когда у организации возникают налоговые риски?

Случаев, когда у организации возникают налоговые риски, довольно много. Однако все их условно можно разделить на две группы:

1) **организация совершила налоговое нарушение**, например, не заплатила налог, не подала декларацию или документы в инспекцию, не выполнила [обязанности налогового агента](#).

Какие именно риски возникнут у организации, зависит от вида нарушения и условий, при которых его совершили. Рисков может быть сразу несколько.

Например, если не сдать в срок налоговую декларацию, есть риск того, что инспекторы ([пп. 1 п. 3, п. 11 ст. 76, п. 1 ст. 119 НК РФ](#)):

- заблокируют счета;
- оштрафуют вас.

А если не заплатить в срок налог, то возможны пени и привлечение к [ответственности](#), в том числе к [уголовной](#).

2) **организация формально не совершила нарушение**, но проверяющие подозревают, что оно было (например, компания получила [необоснованную налоговую выгоду](#)).

Для этого инспекторы оценят вашу деятельность по [специальным критериям](#). Например, проверят [налоговую нагрузку](#) и показатели рентабельности, [долю вычетов](#) по НДС, не работаете ли вы с [фирмами-"однодневками"](#) и т.д.

По итогам оценки проверяющие могут пригласить вас для пояснений или включить в план выездных проверок.

Чтобы понять, рискуете ли вы привлечь внимание проверяющих, вы можете сами оценить себя по этим [критериям](#).

Налоговые риски при работе с фирмами-"транзитерами"

Если ваш контрагент - фирма-"транзитер", то у вас такие же [налоговые риски](#), как при работе с фирмой-"однодневкой".

Что такое фирма-"транзитер"

На практике под ней понимают организацию, которую привлекают в "транзитную схему" без реального участия в операциях. Например, это фиктивный посредник, который на самом деле не оказывает посреднические услуги (см., например, [Приказ](#) ФНС России от 30.05.2007 N

ММ-3-06/333@). Отсюда и ее название.

"Транзитером" может быть как организация, которая ведет реальную хозяйственную деятельность, так и [фирма-"однодневка"](#).

Признаки фирмы-"транзитера" по большей части могут совпадать с [признаками фирмы-"однодневки"](#) и [недобросовестного контрагента](#). Из них можно выделить такие характерные черты, как:

- отсутствие офиса и стационарного телефона;
- отсутствие возможности и ресурсов для исполнения сделки (в частности, нет складских помещений, необходимого оборудования, транспорта, персонала);
- расходы равны или приближены к доходам.

Налоговые риски при работе с фирмами-"однодневками"

Если вы работаете с [фирмой-"однодневкой"](#), то инспекторы могут посчитать, что вы получаете [необоснованную налоговую выгоду](#).

В этом случае вас могут включить в план выездных проверок.

Если проверяющие докажут необоснованность налоговой выгоды, они могут ([ст. 54.1 НК РФ, п. 11 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53](#)):

- снять вычеты "входного" НДС и расходы по налогу на прибыль;
- отказать в возмещении НДС;
- отказать в налоговой льготе;
- доначислить налоги, пени;
- оштрафовать.

Кроме того, должностных лиц организации (ИП) могут привлечь к [уголовной ответственности](#), если их действия подпадают под состав преступления по [УК РФ](#).

Все эти риски можно значительно снизить или полностью избавиться от них. Для этого ([п. 12 Общедоступных критериев оценки рисков](#)):

- исключите сомнительные операции с фирмами-"однодневками" из учета и сдайте уточненные декларации;
- уведомите об этом проверяющих в [пояснительной записке](#). Тогда они скорректируют данные у себя и, возможно, не назначат выездную проверку.

Что такое фирма-"однодневка"

В законодательстве нет определения понятию "фирма-"однодневка".

На практике под ней понимают формально обособленную, но фактически несамостоятельную организацию, которая в реальности не ведет предпринимательскую деятельность ([Письмо ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@](#)).

Лицо, которое фактически контролирует "однодневку", создает ее, чтобы получить налоговую выгоду, которая [не будет обоснованной](#).

Задача "однодневки" - сделать то, что нужно контролирующему ее лицу, создать фиктивный документооборот с другими участниками.

У такой организации обычно достаточно короткий жизненный цикл, так как ее создают для одной или нескольких мнимых операций, а затем бросают. Отсюда и название - "фирма-однодневка".

Признаки фирмы-"однодневки" могут быть такие:

- руководитель был дисквалифицирован, либо умер, либо является нерезидентом РФ;
- частая смена руководителя;
- срок деятельности организации менее трех лет;
- организация зарегистрирована незадолго до сомнительной сделки;
- организация не находится по месту регистрации;
- нет договора аренды помещения с собственником;
- помещение по адресу регистрации не приспособлено для офиса;
- отсутствие бухгалтерской (налоговой) отчетности, подача "нулевой" или "убыточной" отчетности;
- нестандартные для обычной практики условия договоров (например, отсрочка платежей на длительный срок, расчеты векселями);
- другие признаки недобросовестности.

Налоговые риски при отсутствии оригиналов первичных документов

Отсутствие оригиналов первичных документов может привести к доначислениям, если такие документы должны подтвердить ваше право на учет затрат, применение льгот или иное уменьшение налоговых платежей. Так, например, инспекторы могут доначислить:

- налог на прибыль (налог при [УСН](#) с объектом "доходы минус расходы" или [ЕСХН](#)), если у вас нет документов, подтверждающих расходы. Неподтвержденные затраты могут исключить из расходов или определить сумму к уплате расчетным путем ([пп. 7 п. 1 ст. 31](#), [п. 1 ст. 252](#), [п. 3 ст. 346.5](#), [п. 2 ст. 346.16 НК РФ](#));
- НДС. Налоговый орган может "снять" [вычеты](#) входного налога, если нет документов, на основании которых вы принимали на учет приобретенные товары (работы, услуги) ([п. 1 ст. 172 НК](#)

РФ);

- налог на имущество организаций - если вы заявили льготу по имуществу, которое должно использоваться по определенному назначению, но не можете подтвердить использование объекта. Помимо недоимки вам также могут начислить **пени** и оштрафовать за нарушение правил учета или за неуплату налоговых платежей.

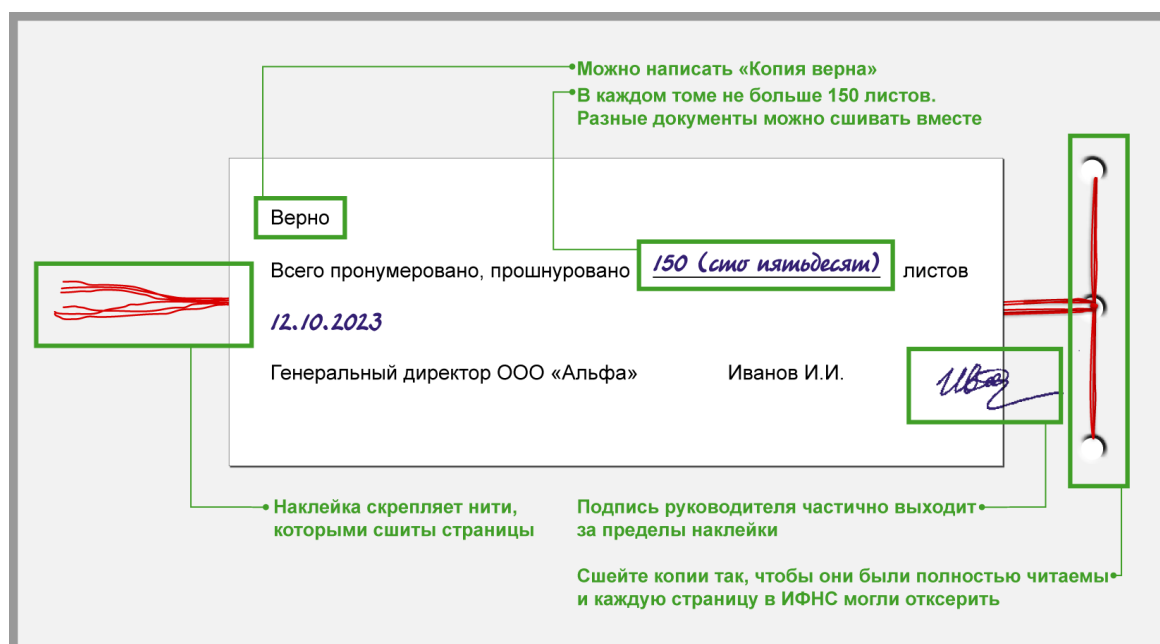
Как ответить на требование налоговой?

Срок представления истребуемых документов при камеральной или выездной проверке - 10 рабочих дней после получения требования (ст. 93 НК РФ).

Срок представления документов при встречной проверке - 5 рабочих дней, если в требовании есть ссылка на п. 1 ст. 93.1 НК РФ, и 10 рабочих дней, если в требовании ссылка на п. 2 ст. 93.1 НК РФ (ст. 93.1 НК РФ).

Документы представьте в виде заверенных руководителем копий с сопроводительным письмом и описью, а при отправке по ТКС - в виде сканов (Требования ФНС, Письмо ФНС от 03.04.2018 N ЕД-4-15/6280@).

Заверение и прошивка копий документов для налоговой инспекции



Сопроводительное письмо с описью документов

Попросите инспектора поставить штамп ИФНС, дату приема и входящий номер на вашем экземпляре описи



В инспекцию ФНС России № 22 по г. Москве
111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 14

От ООО «Альфа»
111024, г. Москва, шоссе Энтузиастов, д. 9
тел. 8 (495) 123-45-67
ИНН 7722345678

По требованию ИФНС России № 22 по г. Москве от 09.10.2023 г. № 998 Общество представляет копии документов и информацию:

№ п/п	Наименование документа	Количество листов
1	Договор купли-продажи от 01.12.2022 № 01-12/2022	6
2	Универсальный передаточный документ от 02.12.2022 № 169	2
3	Универсальный передаточный документ от 09.12.2022 № 176	2
4	Универсальный передаточный документ от 30.12.2022 № 203	4
5	Доверенность на подписание первичных документов ООО «Спирит» от 01.12.2022	1
6	Карточка счета 10.1 за 4 квартал 2022 в разрезе контрагента ООО «Спирит»	1
7	Информация по контрагенту ООО «Спирит»	2
...	...	...
Итого листов		150

Генеральный директор

12.10.2023

Иванов И.И.

Уведомление о невозможности сдать документы в установленный срок направьте в ИФНС на следующий день после получения требования. Продлен ли срок, вы узнаете из решения инспекции, которое она должна вынести через 2 рабочих дня.

Уведомление о невозможности представления документов в установленный срок

**Уведомление № 1
о невозможности представления в установленные
сроки документов (информации)**

17.02.2023

(дата)

Общество с ограниченной ответственностью «Альфа», ИНН 7722345678, КПП 772201001,

(полное наименование организации (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков),
(Ф.И.О. физического лица) – налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов,
налогового агента), ИНН², КПП³)

уведомляет, что не имеет возможности представить в установленный требованием

о представлении документов (информации) от 16.02.2023 № 19-02/3782 срок следующие
(дата)

запрашиваемые документы (информацию):

1) документы:

все документы (информация), указанные в требовании

(номера пунктов, наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов,
указанных в требовании о представлении документов (информации))⁴

2) информацию:

—

(номера пунктов, сведения, позволяющие идентифицировать сделку, указанные в требовании о
представлении документов (информации))⁴

по причине объем истребованных документов составляет более 10 000 листов

(указываются конкретные причины необходимости продления

срока исполнения требования о представлении документов (информации)

В этой связи указанные документы (информация) могут быть представлены в срок

не позднее 17.03.2023

(дата)

1) документы:

 _____;
 (номера пунктов, наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов,
 указанных в требовании о представлении документов (информации))⁴

2) информацию:

 _____;
 (номера пунктов, сведения, позволяющие идентифицировать сделку, указанные в требовании о
 представлении документов (информации))⁴

по причине отсутствия указанных документов (информации) вследствие _____

 (утраты, или

 _____;
 того, что они не поступали (не составлялись), или того, что они переданы аудиторской организации
 (индивидуальному аудитору), или были переданы правоохранительному органу (изъяты правоохранительным
 органом)

Документы были утрачены _____
 _____;
 (указываются обстоятельства утраты документов)

Документы были переданы _____
 _____;
 (сведения об аудиторской организации (индивидуальном аудиторе): наименование организации (Ф.И.О.¹
 индивидуального аудитора), государственный регистрационный номер;

 _____;
 наименование правоохранительного органа и его адрес)

1) документы:

 _____;
 (номера пунктов, наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов,
 указанных в требовании о представлении документов (информации))⁴

2) информацию:

 _____;
 (номера пунктов, сведения, позволяющие идентифицировать сделку, указанные в требовании о
 представлении документов (информации))⁴

по причине представления указанных документов (информации) ранее в _____

 (наименование налогового органа)

_____ документом (приложением к документу) _____

 (наименование, реквизиты,

 _____;
 иные индивидуализирующие признаки документа, которым (приложением к которому) истребованные
 документы были представлены ранее)

Приложения⁸:

Достоверность сведений, указанных в настоящем уведомлении, подтверждаю

3⁹

Генеральный директор

Иванов И.И.

(должность¹⁰)

(Ф.И.О.¹)

(подпись)

Номер контактного телефона¹¹ 8 (495) 1234567 Адрес электронной почты¹¹ —

Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя¹² —

¹ Отчество указывается при наличии.

² В отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, ИНН указывается при наличии.

³ КПП указывается для организации.

⁴ При необходимости отражения всех документов (информации), указанных в требовании о представлении документов (информации), указывается «все документы (информация), указанные в требовании».

⁵ Нужно указать.

⁶ Указывается при утрате документов.

⁷ Указывается, если документы были переданы аудиторской организации (индивидуальному аудитору), проводившей аудит и (или) оказывавшей прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, указанные в пункте 1 статьи 93.2 Налогового кодекса Российской Федерации, за периоды, входящие в периоды проверки, либо были переданы правоохранительному органу или изъяты правоохранительным органом.

⁸ Указываются наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов, прилагаемых к уведомлению (при наличии).

⁹ Указывается одно из значений:

1 – физическое лицо;

2 – представитель физического лица;

3 – законный представитель организации (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков);

4 – уполномоченный представитель организации (ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков).

¹⁰ Указывается для организации.

¹¹ Указывается при наличии.

¹² К уведомлению прилагается копия документа, подтверждающего полномочия представителя (в случае указания кодов 2 или 4 по ссылке 9).

Срок представления пояснений - 5 рабочих дней после получения требования ИФНС. Пояснения пишите в свободной форме, исключение - [пояснения к декларации по НДС \(ст. 88 НК РФ\)](#).

Пояснения о зарплате ниже среднеотраслевого уровня и МРОТ

В Инспекцию ФНС России N 28 по г. Москве

117149, Москва, ул. Сивашская, д. 5

От Общества с ограниченной ответственностью "ТоргПлюс"

117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 14, к. 2

ИНН 7728123321, тел. 8 (499) 987-65-43

Пояснения в ответ на Требование от 24.04.2023 N 13-10/55368

Основной причиной снижения доходов физлиц, отраженных в расчете 6-НДФЛ за 2022 г., по сравнению с 2021 г. является перевод с 01.04.2022 отдельных работников на неполное рабочее время.

В марте 2022 г. Общество закрыло офис продаж в г. Одинцово Московской области из-за снижения рентабельности бизнеса, что повлекло необходимость сокращения численности работников. Некоторым работникам вместо сокращения мы предложили перевод на неполное рабочее время, с чем они согласились. В пересчете на полное рабочее время зарплата этих работников превышает среднеотраслевой уровень по коду ОКВЭД [46.90](#).

Кроме того, согласно положению о премировании ООО "ТоргПлюс" премии работникам отдела продаж начисляются при выполнении плана продаж. В связи с невыполнением плана продаж в 2022 г. премии не выплачивались.

Зарплату ниже МРОТ получает один работник - помощник бухгалтера Алексеева А.А., работающая на условиях неполного рабочего времени. В пересчете на полное рабочее время ее зарплата превышает МРОТ.

Таким образом, НДФЛ не занижен, нарушений при начислении и отражении сведений в расчете 6-НДФЛ за 2022 г. и необходимости представлять уточненный расчет нет.

Генеральный директор

Николаев

Николаев Г.А.

28.04.2023

Пояснения об убытках в декларации по налогу на прибыль

В Инспекцию ФНС России N 28 по г. Москве

117149, Москва, ул. Сивашская, д. 5

От Общества с ограниченной ответственностью "ТоргПлюс"

117437, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 14, к. 2

ИНН 7728123321, тел. 8 (499) 987-65-43

Пояснения в ответ на Требование от 01.12.2023 N 15-20/304

Основной причиной получения убытка является повышение поставщиками цен на 7 - 11%. Вместе с тем из-за высокой конкуренции и падения потребительского спроса Общество смогло повысить свои отпускные цены только на 0,7 - 1,9%.

Кроме того, в августе общество отремонтировало складское помещение. Расходы на ремонт составили 1 500 000 руб.

В целях дальнейшего получения прибыли ведется поиск новых поставщиков, планируется поэтапное повышение отпускных цен, а также разрабатывается план сокращения расходов организации.

Приложения.

1. Справка о динамике цен поставщиков и отпускных цен общества.
2. Копии договора на проведение ремонтных работ от 03.08.2023 N 48/14, акта приема-передачи выполненных работ от 25.08.2023.

Генеральный директор

Николаев

Николаев Г.А.

08.12.2023

Когда можно не отвечать на требования налоговой

Направьте налоговикам письменный отказ, если считаете требование незаконным и решили не давать пояснения. Иначе компанию оштрафуют на 5000 руб.

Когда налоговики требуют слишком много пояснений, у бухгалтерии возникает вопрос: а обязательно ли отвечать? Действительно, не всегда требования налоговиков законны. Есть запросы, на которые компания вправе не отвечать. Но если проигнорировать требование, возникает риск. Не дождавшись ответа, налоговики могут оштрафовать компанию на 5000 руб. (п. 1 ст. 129.1 НК РФ).

Чтобы снизить риск штрафа, не игнорируйте требование, а напишите мотивированный отказ. Есть и еще одна причина обосновать его письменно — налоговики подозрительно относятся к компаниям, которые молча игнорируют запросы.

Сообщите инспекторам в письме, что требование незаконное, и поясните почему. Возможно, налоговики признают, что у них нет права требовать пояснения, и компании не придется оспаривать штраф.

Если вы готовы доказывать налоговикам, что требование незаконное, проверьте в нем четыре реквизита. В них налоговики ошибаются чаще всего.

Если ошибка в названии компании

Иногда налоговики присылают требование с неправильным названием и ИНН компании. Если поступило требование, которое к вашей компании никак не относится, сообщите об этом инспектору, чтобы он не ждал ответа. Если же компания преобразовалась, например, из АО в

ООО, а запрос пришел на старое наименование, нужно ответить. Ведь при преобразовании обязанности переходят к новой компании (п. 9 ст. 50 НК РФ).

Если вместо требования пришел обычный запрос

Важная деталь! Налоговики не вправе требовать пояснения по старым декларациям. Поэтому компания сама решает, отвечать ли инспекторам.

Бывает, что налоговики запрашивают пояснения в электронной форме обычным письмом, а не требованием. Это неверно (письмо ФНС России от 31 августа 2015 г. № ПА-4-6/15346). В этом случае компания не обязана высылать квитанцию о приеме. Да и технически сделать это не получится. Сразу скажите об этом налоговикам, чтобы они не заблокировали счет за отсутствие квитанции. Либо оперативно ответьте на запрос. По закону ответ на требование исключает блокировку счета (подп. 2 п. 3.1 ст. 76 НК РФ).

Если нарушен срок выставления требования

Посмотрите, по какой декларации налоговики требуют пояснения. Дата требования должна быть в рамках камеральной проверки (постановление ФАС Северо-Западного округа от 19 сентября 2012 г. по делу № А66-376/2012). Срок проверки — три месяца с даты, когда компания сдала декларацию. Продлить этот срок налоговики не вправе (п. 2 ст. 88 НК РФ).

Если дата вписывается в трехмесячный срок, но вы получили требование за несколько дней до его окончания, безопаснее ответить налоговикам. Несмотря на то, что пятидневный срок на пояснения истечет уже за пределами камералки.

Если на требовании стоит дата за рамками трехмесячного срока, компания не обязана давать пояснения. Но безопаснее ответить, если речь идет о расхождении доходов в декларации по упрощенке и выручки по выписке банка. Налоговики могут пересчитать налог на упрощенке исходя из банковской выписки. Тот факт, что налоговики затянули проверку, не дает им права требовать пояснения или документы. Но и не мешает принять решение по итогам проверки (п. 27, 31 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57). Поэтому компании придется оспаривать доначисления (постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 марта 2013 г. по делу № А56-33645/2012).

Лучше дать пояснения о расхождении выручки на упрощенке с выпиской банка. Иначе есть риск доначислений.

На общей системе вероятность доначислений из-за того, что компания не пояснит расхождения, меньше. Например, если налоговики сравнивают выручку в декларации с данными по расчетному счету, то на основании одной выписки банка пересчитать налоги они не смогут. Ведь налоги определяют не по кассовому методу. Расхождений между разной отчетностью тоже недостаточно, чтобы доначислить налоги. Но на требования по льготам и убыткам лучше ответить, чтобы

налоговики не отказали в льготах и не приглашали на убыточную комиссию.

Если нет ссылки на статью 88 Налогового кодекса РФ

Налоговики должны указать статью Налогового кодекса, на основании которой требуют пояснения, конкретный пункт не обязателен (приложение № 1 к приказу ФНС России от 8 мая 2015 г. № ММВ-7-2/189). В правильном требовании должна быть статья 88. Это значит, что пояснения запрашивают в связи с камералкой. Налоговики вправе требовать пояснения по ошибкам и противоречиям в декларации, убыткам, льготам. А если компания сдала уточненку, в которой уменьшила налог, налоговики могут запросить, почему изменились показатели декларации (п. 3, 6 ст. 88 НК РФ).

Если налоговики требуют пояснить что-то другое, у компании есть право не отвечать. Обычно это ситуации, когда инспекторы спрашивают про высокую долю вычетов по НДС, снижение выручки, рост прямых расходов в декларации по налогу на прибыль и т. д. Это не ошибки и не противоречия. Но мы советуем все-таки ответить инспекторам, хотя бы кратко, чтобы они не пригласили компанию на комиссию по налоговой нагрузке.

Ответственность за непредставление документов и информации: в чем опасность и как снизить риски

ФНС России в [Письме](#) от 30.12.2022 N СД-4-2/18011 затронула некоторые вопросы применения налоговой ответственности. Разъяснения призваны сократить число споров при наказании плательщиков за непредставление документов (сведений) по требованиям контролеров. Предписано довести [Письмо](#) до инспекторов на местах.

"Забракован" прежний подход

При квалификации проступков, выразившихся в непредставлении контролерам документов (информации), следует руководствоваться [п. 6 ст. 93.1](#) НК РФ. Там сказано, что:

- отказ лица снабдить чиновников нужными им бумагами или их несвоевременное представление наказываются по [ст. 126](#) Налогового кодекса;
- неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) информации фискалам карается по [ст. 129.1](#) НК РФ.

В этой связи с момента получения настоящего разъяснения:

- изымается [Письмо](#) ФНС России от 06.09.2017 N ЕД-4-2/17747;
- [Письмо](#) от 27.06.2017 N ЕД-4-2/12216@ применяют без учета изменений, внесенных [Письмом](#) N ЕД-4-2/17747;
- не принимается во внимание [Письмо](#) ФНС России от 27.06.2017 N СА-4-9/12220@.

В "забракованном" [Письме](#) от 27.06.2017 N СА-4-9/12220@ приведена следующая позиция

(ставшая основанием для выпуска [Письма](#) от 06.09.2017 N ЕД-4-2/17747, также ныне изъятая). Лицо наказывают по [ст. 126](#) при истребовании документов на основании [п. 1 ст. 93.1](#) НК РФ при проведении проверки. Однако если бумаги (информация) запрошены согласно [п. 2 ст. 93.1](#) Кодекса по конкретной сделке вне рамок ревизии, будет ответственность по [ст. 129.1](#).

Налоговая служба отказалась от данного подхода. В части ответственности инспекторы теперь будут отталкиваться от предписаний [п. 6 ст. 93.1](#) НК РФ. То есть по документам - наказание одно, по информации - другое (без каких-либо оговорок). Выходит, непредставление бумаг или сведений по требованиям, направленным в соответствии со [ст. 93.1](#), карается вне зависимости от разновидности требования.

Напомним, что [п. 1 ст. 126](#) Кодекса предусмотрен штраф в размере 200 руб. за каждый не представленный налоговикам документ. А неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) контролерам сведений грозит 5-тысячным штрафом ([п. 1 ст. 129.1](#) НК РФ).

И еще. Согласно [п. 4 ст. 108](#) Кодекса привлечение организации к ответственности не освобождает от наказания ее должностных лиц. Поэтому руководителя фирмы (главбуха, финансового директора), который будет признан виновным в том, что документальное требование не исполнено либо исполнено с опозданием, могут оштрафовать вплоть до 500 руб. ([абз. 2 ст. 2.4](#) и [ч. 1 ст. 15.6](#) КоАП РФ, [Письмо](#) УФНС России по г. Москве от 17.09.2009 N 08-15/097090@).

Что учитывать при истребовании документов (сведений)

Фискалам надо не забывать о возможном споре с бизнес-субъектом и помнить, что бремя доказывания правомерности и обоснованности истребования документов (информации) лежит на налоговиках. В этой связи контролерам необходимо заблаговременно учитывать существенные для разрешения дела обстоятельства, в частности:

- вопрос о получении/неполучении плательщиком требования. Тут важно, есть ли у чиновников свидетельства такого события и направлялось ли требование на действительный адрес бизнес-субъекта;
- особенности указания документов (информации) при истребовании их согласно [п. 2 ст. 93.1](#) Кодекса в отношении конкретных сделок. Тут следует ориентироваться на постулаты Конституционного Суда РФ из [Определения](#) от 07.04.2022 N 821-О. Нельзя отказать фискалам в запрошенном лишь на том основании, что они не указали в требовании, например, номер или дату, иные реквизиты договоров. ИФНС вправе определить предмет истребования по любому ясному, четкому и недвусмысленному признаку. Допустим, по конкретному товару (партии), выполненным работам (оказанным услугам), времени поставки и приема-передачи, первичке и т.п. Главное, чтобы эти признаки по отдельности или вместе позволяли распознать конкретную сделку, по которой нужно представить относящиеся к ней документы (информацию). Поэтому для оценки требования на предмет его соответствия [п. 2 ст. 93.1](#) надо установить, есть ли в нем

достаточные данные для идентификации сделок. И еще: истребовать бумаги (информацию) по нескольким сделкам Кодекс не запрещает;

- вопрос оправданности истребования (в т.ч. по количеству нужных документов). Действительное наличие у компании (ИП) запрошенного зависит от учетной политики, системы налогообложения и взаимодействия с контрагентом.

В [Письме](#) от 27.06.2017 N ЕД-4-2/12216@ ФНС России привела перечень наиболее часто учитываемых судами факторов при решении ими вопроса об обоснованности истребования документов (информации). Этими критериями инспекторам надо руководствоваться всегда. Важно, что во всех случаях должна быть реальная необходимость истребования тех или иных документов (информации) исходя из существа ситуации.

ФНС порекомендовала инспекторам формировать требования так, чтобы у фирмы (ИП) была реальная возможность подготовить и направить бумаги (сведения) в срок. Если бизнес-субъект просит об отсрочке, следует принять решение согласно [абз. 5 п. 3 ст. 93](#) НК РФ с учетом реальной необходимости истребуемого в запрошенном количестве.

В заключение чиновники подчеркнули: необходимо строго руководствоваться Принципами истребования документов (информации) из Распоряжения ФНС России от 27.12.2022 N 406@.

Обобщенный запрос документов незаконен

Инспекторам могут вне рамок проверок потребоваться документы (информация) по сделке. [Пункт 2 ст. 93.1](#) НК РФ позволяет им истребовать желаемое у участников сделки или у тех, кто располагает "бумагами" (сведениями) по ней.

Налоговики, руководствуясь этой [нормой](#), затребовали у фирмы документы (информацию) по хозоперациям за период с 2019 по 2021 годы. Однако АС МО в [Постановлении](#) от 31.10.2022 N Ф05-25713/2022 чиновников осадил. Ведь они вне рамок проверок запросили большой объем сведений общего характера. В требовании нет указания на конкретные сделки, на тех или иных контрагентов фирмы. Значит, инспекторы вышли за пределы своих полномочий.

Такие недоработки подводят фискалов регулярно (см. [Постановление](#) АС ЦО от 15.12.2021 N Ф10-5716/2021 и др.).

В каких случаях могут снизить налоговые штрафы

Уменьшить штраф может налоговый орган или суд, если есть смягчающие обстоятельства.

Перечень таких обстоятельств приведен в [п. 1 ст. 112](#) НК РФ. Он открытый. Это значит, что кроме тех случаев, которые в нем указаны, могут быть и другие, которые налоговый орган или суд посчитает смягчающими.

На практике к таким случаям относятся незначительная просрочка подачи декларации, совершение нарушения впервые, большой объем истребуемых документов и др.

Налоговый орган или суд должны сами устанавливать смягчающие обстоятельства и снижать штраф. Но будет лучше, если вы заявите ходатайство и укажете в нем эти обстоятельства.

В каких случаях налоговый орган может снизить штраф

Инспекция должна снизить штраф минимум в два раза, если есть хотя бы одно [смягчающее](#) ответственность обстоятельство ([п. 3 ст. 114 НК РФ](#)).

Причем руководитель (заместитель) инспекции должен сам проверить, есть ли смягчающие обстоятельства, при рассмотрении акта, в котором зафиксировано нарушение ([пп. 4 п. 5 ст. 101](#), [пп. 4 п. 7 ст. 101.4](#), [п. 4 ст. 112 НК РФ](#)).

Но будет лучше, если вы подадите в инспекцию [ходатайство](#) и сами заявите о смягчающих обстоятельствах, потому что у инспекции не всегда есть о них информация. Например, тяжелое финансовое положение фирмы может стать смягчающим обстоятельством. Но если инспекции не сообщить о таком положении, сама она, скорее всего, этого не установит.



[Образец](#) ходатайства об уменьшении штрафа в налоговую инспекцию

Если инспекция не учтет ваше ходатайство или учтет, но не полностью, вы [можете](#) обратиться с жалобой в вышестоящий налоговый орган (УФНС России по вашему региону) и попросить его учесть смягчающие обстоятельства ([ст. 137](#), [п. 1 ст. 138 НК РФ](#)).

Но учтите, что до нуля штраф вам не снизят ([п. 30](#) Обзора судебной практики ВС РФ N 2 (2019), утвержденного Президиумом ВС РФ 17.07.2019, [Определение](#) ВС РФ от 05.02.2019 N 309-КГ18-14683).

В каких случаях суд может снизить штраф

Суд, как и налоговый орган, снижает штраф, если есть хотя бы одно [смягчающее обстоятельство](#). Даже если налоговый орган уже снизил размер штрафа, суд может дополнительно уменьшить его. Никаких ограничений для этого нет ([п. 4 ст. 112](#), [п. 3 ст. 114 НК РФ](#), [Письмо](#) ФНС России от 22.08.2014 N СА-4-7/16692).

Причем учесть смягчающие обстоятельства и снизить штраф могут даже тогда, когда есть [отягчающее обстоятельство](#) (см. [Позицию](#) АС округов).

Суд по каждому делу проверяет наличие смягчающих обстоятельств. Ваше заявление для этого не требуется ([п. 4 ст. 112 НК РФ](#), [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 12.10.2010 N 3299/10).

Но будет лучше, если вы сами подготовите и заявите [ходатайство](#) о снижении штрафа по смягчающим обстоятельствам, потому что у суда не всегда есть информация о них.

Вопрос №4. Налоговая безопасность при работе с контрагентами

Нормативные акты:

1. ["Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации N 1 \(2022\)" \(утв. Президиумом Верховного Суда РФ 01.06.2022\)](#)
2. [<Письмо> ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@ "О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"](#)
3. [<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\)](#)
4. [Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды"](#)
5. [<Письмо> ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"](#)
6. [<Письмо> ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@ "О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации"](#)
7. [Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 N 2311-О](#)

Содержание вопроса:

1. Практика применения статьи 54.1 НК РФ
2. Разъяснения ФНС о доначислениях при отношениях с «техническими» контрагентами и о расчетах действительных налоговых обязательств по итогам проверок
3. Правомерен ли отказ в вычете НДС по операциям с недобросовестным контрагентом, совершенным в прошлом периоде, в котором признаки недобросовестности отсутствовали (в текущем периоде взаимоотношений с контрагентом нет)?
4. Как проявить должную осмотрительность и подтвердить обоснованность налоговой выгоды

Практика применения статьи 54.1 НК РФ

Необоснованной налоговой выгодой покупателя в цепочке поставки товаров с участием "технических" компаний могут признать часть расходов в виде добавленной ими наценки, которая учитывалась при расчете налога на прибыль и (или) применении вычетов НДС, если в цепочке есть лицо, действующее легально.

Основные акты высших судов по статье:

1. [Обзор](#) судебной практики ВС РФ N 1 (2022) (утв. Президиумом ВС РФ 01.06.2022)



Об умысле на получение необоснованной налоговой выгоды могут свидетельствовать:

1. факты юридической, экономической и иной подконтрольности (в том числе на основании взаимозависимости контрагентов);
2. транзитные операции между взаимозависимыми (аффилированными) участниками взаимосвязанных операций (в том числе через посредников, с особыми формами расчетов, сроками платежей);
3. обстоятельства, свидетельствующие о согласованности действий участников хозяйственной деятельности и т.п.

Необоснованной налоговой выгодой покупателя в цепочке поставки товаров с участием "технических" компаний могут признать часть расходов в виде добавленной ими наценки, учитывавшейся при расчете налога на прибыль и (или) применении вычетов НДС, если в цепочке есть действующее легально лицо (см. аналогичную [позицию судов](#)).

Налоги от дохода, полученного участниками группы за счет искусственного разделения деятельности, должны учитываться при определении размера налоговой обязанности (а также пеней и штрафов) организатора группы (см. аналогичную [позицию судов](#)).

Об искажении сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения могут свидетельствовать:

1. действия, направленные на неправомерное применение спецрежимов (дробление бизнеса);
2. действия, направленные на искусственное создание условий для применения пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, освобождения от налогообложения;
3. схемы, направленные на неправомерное применение соглашений об избежании двойного налогообложения;
4. нереальность исполнения сделки сторонами (отсутствие факта ее совершения);
5. неотражение дохода (выручки) от реализации (в том числе от операций с использованием подконтрольных лиц);
6. отражение в регистрах бухгалтерского и налогового учета заведомо недостоверной информации об объектах налогообложения.

Об умышленности действий налогоплательщика при операциях с формально независимыми лицами могут свидетельствовать следующие обстоятельства:

1. согласованность действий участников хозяйственной деятельности;
2. предопределенность движения денежных и товарных потоков;
3. ряд неслучайных действий ради единой цели - отражения заведомо ложных сведений о фактах хозяйственной жизни, объектах налогообложения или отчетности, создания искусственного документооборота и получения налоговой экономии.

Сделкой, основная цель которой - неуплата (неполная уплата) или зачет (возврат) налога, могут признать сделку:

1. не обоснованную с точки зрения предпринимательского риска и несвойственную обороту (экономически необоснованное присоединение компании с убытком без активов и т.п.);
2. совершенную не в своем интересе, а в интересах иного лица с целью его скрытого финансирования.

Чтобы доказать, что сделка исполнена не тем контрагентом, который заявлен в документах, инспекция может осмотреть территорию, допросить свидетелей, истребовать документы, исследовать хозяйственную деятельность, пропускной режим и пр.

Об использовании формального документооборота могут свидетельствовать:

1. обналичивание денежных средств налогоплательщиком или взаимозависимым (подконтрольным) лицом;
2. использование обналиченных средств на нужды учредителей налогоплательщика, его должностных лиц;
3. использование одних IP-адресов, обнаружение печатей и документации контрагента на территории (в помещениях) налогоплательщика и пр.

Налогоплательщик, создавший формальный документооборот с "техническими" компаниями, вправе уменьшить облагаемую базу по налогу на прибыль на затраты, которые он реально понес при приобретении товара.



Споры за последние 3 года

Налоги от дохода, полученного участниками группы за счет искусственного разделения деятельности, должны учитываться при определении размера налоговой обязанности (недоимки) организатора группы.

Разъяснения ФНС о доначислениях при отношениях с «техническими» контрагентами и о расчетах действительных налоговых обязательств по итогам проверок

Понятие технической компании

Вначале рассмотрим вопрос о том, кто же все-таки является технической компанией. До появления [Письма](#) ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ о практике применения [ст. 54.1](#) НК РФ термин «техническая компания» отсутствовал. В [Постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 о признании налоговой выгоды необоснованной никаких специальных терминов не употреблялось. В дальнейшем, в 2017 году, незадолго до появления в Налоговом кодексе [ст. 54.1](#), Федеральная налоговая служба ввела термин «подставные лица» или же «фирмы-однодневки» ([Письмо](#) ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@). В дальнейшем в 2017 году в письмах Федеральной налоговой службы появился еще один новый термин – «проблемный

контрагент» ([Письмо](#) ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@). Сейчас же само [Письмо](#) ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ по практике применения [ст. 54.1](#) НК РФ перечисляет следующие признаки технической компании: этой компанией является контрагент, который не ведет реальной экономической деятельности и не исполняет свои налоговые обязательства. Таким образом, само определение содержит в себе два признака. Дальнейшее изучение [Письма](#) ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ показывает, что Федеральная налоговая служба наделяет техническую компанию еще новыми признаками. К таким признакам относятся: отсутствие у компании необходимых активов, невыполнение реальных функций сделки, неосуществление деятельности в своем интересе и на свой риск. В таком случае, если некая компания не выполняет свои налоговые обязательства, не имеет необходимого штата, не осуществляет реальной предпринимательской деятельности, то есть не берет на себя риски, не принимает на себя никакие функции, то такая компания может быть признана технической.

Признаки контрагента, не исполнившего обязательства по сделке

Федеральная налоговая служба также уделяет особое внимание применению [ст. 54.1](#) НК РФ, а именно [пп. 2 п. 2 ст. 54.1](#) НК РФ. В этой статье указано, что налогоплательщик может учесть расходы и вычеты по НДС по взаимоотношениям с компанией, если исполнение по сделке осуществлено непосредственно контрагентом по этой сделке. Также в [Письме](#) ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ о практике применения [ст. 54.1](#) НК РФ налоговый орган указал, как нижестоящим инспекциям необходимо устанавливать, мог ли контрагент по сделке, заявленный налогоплательщиком, исполнить свои обязательства по такой сделке. В частности, если инспекцией будет установлено, что в силу определенных обстоятельств у контрагента не только отсутствовали ресурсы, но они даже присутствовали, но в этот момент находились в другом месте, то такие сделки могут быть дисквалифицированы. В качестве примера можно рассмотреть ситуацию, когда у контрагента имеется штат в размере 10 сотрудников, которые по договору должны были выполнять вам услуги. Но инспекцией будет установлено, что в этот период времени все эти 10 сотрудников вашего контрагента выполняли обязательства на другом объекте. Указанное будет означать, что в силу определенных и установленных таких фактических обстоятельств этот контрагент не мог исполнить обязательства перед вами.

Также признаками невозможности исполнения обязанностей по сделке является не только отсутствие персонала и основных средств, но и необходимых разрешений или лицензий.

Если же у контрагента, который заявлен вами в качестве контрагента по сделке, отсутствуют договоры с третьими лицами и у контрагента первого звена отсутствует необходимый ресурс, налоговый орган также может посчитать, что у вашего контрагента не было достаточных ресурсов и возможностей для исполнения сделки, а значит, будет выведено предположение о том, что сделка вашим контрагентом не исполнена.

Конечно же, Федеральная налоговая служба указывает нижестоящим налоговым органам на такие

обстоятельства, что формальные претензии в отношении налогоплательщика недопустимы ([Письмо](#) ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@). В соответствии с [п. 3 ст. 54.1](#) НК РФ, неподписание документов либо подписание неуполномоченным лицом или же лицом, отказавшимся от причастности к деятельности контрагента документов, не является самостоятельным основанием для того, чтобы лишить налогоплательщика расходов или же вычетов по НДС.

Стоит учитывать, что указание Федеральной налоговой службы на то, что инспекции не могут предъявлять формальные претензии налогоплательщику, последовательно эволюционирует. Если посмотреть на пункты [Постановления](#) N 53, то в качестве таких признаков, которые не могут служить основанием для признания выгоды необоснованной, например, являются разовый характер операций, неритмичный характер операций, зависимость участников сделки, использование посредников при осуществлении хозяйственных операций ([п. 6](#) Постановления N 53). Таким образом, ранее круг признаков, которые не могли сами по себе служить основанием о получении налоговой выгоды, был несколько шире.

Практика применения ст. 54.1 НК РФ

В чем же основная проблема проведения налоговой реконструкции по правилам [ст. 54.1](#) НК РФ? Проблема заключается в том, что сама [ст. 54.1](#) НК РФ прямого указания на необходимость проведения налоговой реконструкции не содержит. И совместно с появлением самой [ст. 54.1](#) НК РФ Федеральная налоговая служба выпустила [Письмо](#), в котором было прямо указано, что в случае, если налогоплательщик не выполняет условий, непосредственно указанных в [ст. 54.1](#) НК РФ (например, если обязательство по сделке исполнено не заявленным контрагентом), то налогоплательщик может быть лишен полностью вычетов и расходов ([Письмо](#) ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@).

На практике это обернулось тем, что налогоплательщик заявлял операции с контрагентом, полагал, что этот контрагент исполнял свои обязательства (к примеру, поставлял определенную продукцию), но в период выездной налоговой проверки инспекция устанавливала, что налогоплательщик имел в штате одного-двух человек и не имел каких-либо ресурсов для исполнения по сделке. Следствием такого подхода и этих обстоятельств, которые устанавливались инспекцией, являлось исключение из состава затрат налогоплательщика всех операций, учтенных по взаимоотношениям, и лишение налогоплательщика вычетов, которые также были им заявлены. И в первое время в 2019 году, когда только начинала формироваться судебная практика, действительно, всех налогоплательщиков лишали расходов по налогу на прибыль и вычетов по НДС, но это было в первую очередь связано с тем, что расходы по этим операциям были не реальны. И, как правильно говорит Федеральная налоговая служба, не реальные операции никоим образом не должны учитываться налогоплательщиком.

В дальнейшем же в судебной практике, которая приведена на слайде, перед судами был поставлен вопрос: а как же проводить и учитывать соответствующие хозяйственные операции налогоплательщика, если в действительности сделки реальны и присутствуют лица, которые непосредственно осуществляли такое исполнение? Арбитражными судами первой инстанции в приведенном на слайде деле судом было указано, что налоговый орган в любом случае должен установить действительные налоговые обязательства налогоплательщика, то есть установить размер затрат, которые были им понесены ([Решение](#) Арбитражного суда Кемеровской области от 25.09.2019 по делу N A27-17275/2019). То есть суд первой инстанции пришел к выводу о том, что налогоплательщик имеет право на учет расходов.

Не согласившись с таким подходом, Федеральная налоговая служба обратилась с запросом в Минфин России для того, чтобы уже Минфин сообщил не только налогоплательщикам, но и всем лицам, на которые это может быть распространено, свою позицию о том, необходимо ли проводить налоговую реконструкцию. И Минфин России поддержал федеральную налоговую службу, так же прямо указав, что [ст. 54.1](#) НК РФ не подразумевает возможности проведения налоговой реконструкции, следствием чего стал отказ в удовлетворении заявленных требований налогоплательщикам, которые выиграли свои дела в первой инстанции ([Письмо](#) Минфина России от 13.12.2019 N 01-03-11/97904).

Однако арбитражный суд округа преодолел указанную позицию и не принял позицию ФНС и Минфина, прямо указав, что в силу конституционных норм и положений Налогового кодекса налог не имеет произвольного основания и все-таки затраты налогоплательщик может учесть, а в случае, если инспекция не доказала размер затрат, которые понесены налогоплательщиком, налогоплательщику не может быть отказано в соответствующем учете расходов ([Постановление](#) Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 09.07.2020 N Ф04-611/2020). То есть суды прямо указали, что налоговый орган должен сам рассчитать сумму налога, подлежащую уплате налогоплательщиком. Результатом рассмотрения большинства споров в арбитражных судах Российской Федерации, результатом рассмотрения жалоб и апелляционных жалоб на досудебных стадиях, а также с учетом анализа той правоприменительной практики, которая была сформирована при [Постановлении](#) N 53, стало [Письмо](#) ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ о практике применения [ст. 54.1](#) НК РФ. Указанная статья прямо рассматривает ситуации и действия налогоплательщика, которые необходимо учитывать налоговым органам при решении вопроса о том, имеет ли налогоплательщик право на налоговую реконструкцию.

Ситуации с техническими компаниями и их последствия

Рассмотрим такие ситуации. Всего в [Письме](#) ФНС от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ рассмотрено три возможных подхода. Когда налогоплательщиком умышленно встраиваются технические компании (то есть налоговым органом доказано знание налогоплательщика о техническом характере встроенных операций). Второе направление, рассмотренное в письме, это неумышленное участие

в сделке налогоплательщика с технической компанией (то есть когда налогоплательщик не знал, но должен был знать о техническом характере своего контрагента в случае, если бы он должным образом проявил коммерческую осмотрительность). И третий подход, когда налогоплательщик не умышленно участвует в сделке с технической компанией, проявляя должную осмотрительность в достаточной степени.

Итак, рассмотрим подробно эти ситуации. Первая ситуация заключается в том, что между реальным исполнителем и налогоплательщиком умышленно встраивается техническая компания. В таком случае, конечно же, бюджетная система Российской Федерации в результате таких неправомерных действий несет соответствующие потери. В соответствии с подходом, предложенным ФНС России, и судебной практикой, которая уже формируется на основании этого [Письма](#) ФНС от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@, сумма расходов и вычетов определяется исходя из параметров исполнения, отраженных в документах реального исполнителя. То есть что это значит? Если налогоплательщик построил техническую компанию, и он сделал это умышленно, налоговый орган может предложить налогоплательщику представить документы по реальному исполнителю, и в таком случае налогоплательщик вправе претендовать на учет затрат и соответствующих вычетов по документам на реального исполнителя. В таком случае, конечно же, налогоплательщик привлекается к ответственности в размере 40%, поскольку он действовал умышленно ([п. 3 ст. 122](#) НК РФ).

Вторая ситуация. Если налогоплательщик умышленно создал видимость вовлечения в работу или оказание услуг техническую компанию, но сам сделал определенный вид работ. К примеру, если налогоплательщик привлек кого-то для покраски какого-либо помещения, учел затраты, соответствующие вычеты, но помещение покрасили непосредственно сотрудники этого налогоплательщика. В соответствии с предложенным ФНС России подходом, налогоплательщик вправе учесть расходы на соответствующие материалы, которые были приобретены, но только в случае, если налогоплательщик представит такие документы. Вычеты же тоже могут быть заявлены по документам, представленным налогоплательщиком, однако налогоплательщик в такой ситуации не может учесть затраты на трудовые ресурсы, поскольку в такой ситуации непосредственно выполнение работ производилось силами самих сотрудников налогоплательщика.

Следующая ситуация. В случае если между реальным исполнителем и налогоплательщиком умышленно встраивается техническая компания и налогоплательщик сам участвовал в уклонении от уплаты налогов, ему было предложено представить документы по реальному исполнителю, но он эти документы не представил. В таком случае налогоплательщик полностью лишается всех расходов и вычетов по налогу на добавленную стоимость, и также ему вменяется штраф в размере 40% ([п. 3 ст. 122](#) НК РФ). Этот вариант является наиболее жестким и жестоким с точки зрения доначислений. Но, наверное, он является справедливым.

Также Федеральная налоговая служба в [Письме](#) ФНС от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ рассматривает ситуацию о том, а как же проводится налоговая реконструкция при неумышленном встраивании налогоплательщика в цепочку контрагентов. Так, в ситуации, если между реальным исполнителем и налогоплательщиком встроена техническая компания, налогоплательщик не знал о техническом характере этих операций, но должен был знать о том, что контрагент технический (например, он мог это узнать, если бы должным образом проявил коммерческую осмотрительность, и если лицо, осуществившее фактическое исполнение в данной сделке, установлено), то сумма расходов и вычетов учитывается исходя из параметров исполнения, отраженных в документах реального исполнителя. То есть в таком случае, если налогоплательщик действовал неумышленно, налоговый орган сам устанавливает реального исполнителя. И налогоплательщик может способствовать налоговому органу в таком установлении. Если у нас имеется такая ситуация, то расходы учитываются по документам реального исполнителя, вычеты по НДС учитываются также по документам реального исполнителя, и налогоплательщик привлекается к ответственности в виде штрафа по [п. 1 ст. 122](#) НК РФ, то есть ситуация, когда налогоплательщик умышленно не действует.

Еще одна ситуация, которая была рассмотрена в [Письме](#) ФНС от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@, это когда в отношении между реальным исполнителем и налогоплательщиком встраивается техническая компания, налогоплательщик не знал о техническом характере этого контрагента, но должен был знать, и реальный исполнитель по этой сделке не установлен. В такой ситуации для целей исчисления налога на прибыль может быть применен расчетный метод. Основой для применения расчетного метода могут служить данные об аналогичных подтвержденных операциях самого налогоплательщика, возможно проведение экспертизы или же представление документов, подтверждающих рыночную стоимость соответствующих товаров или услуг. Это что касается доначисления определения реальных налоговых обязательств по налогу на прибыль.

В силу же косвенности НДС в такой ситуации реконструкция по налогу на добавленную стоимость не производится, потому что не установлено, кто же все-таки создал источник для соответствующего вычета. В такой ситуации, когда налогоплательщик действовал неумышленно, он так же привлекается к ответственности в виде штрафа в размере 20% ([п. 1 ст. 122](#) НК РФ). Самым благоприятным вариантом для налогоплательщика, который может быть успешно реализован на досудебной стадии разрешения налогового спора, это доказывание налоговым органам тех обстоятельств, в соответствии с которыми налогоплательщик не знал, что компания является технической. Доказать такие обстоятельства позволит хороший пакет документов, которые получит налогоплательщик при проявлении коммерческой осмотрительности. В случае же, если между реальным исполнителем и налогоплательщиком будет все-таки встроена техническая компания, и эти действия будут совершены не налогоплательщиком, и налогоплательщик не знал и не мог знать о том, что контрагент является технической компанией,

то налогоплательщик имеет все основания для того, чтобы учесть расходы и вычеты по налогу на добавленную стоимость исходя из тех документов, которые у него есть непосредственно от контрагента. То есть от той компании, которую инспекция может посчитать технической. Штраф в таком случае будет отсутствовать, потому что состав какого-либо нарушения также отсутствует.

Правомерен ли отказ в вычете НДС по операциям с недобросовестным контрагентом, совершенным в прошлом периоде, в котором признаки недобросовестности отсутствовали (в текущем периоде взаимоотношений с контрагентом нет)?

Налоговый орган вправе отказать в вычете НДС лишь в том случае, если будет доказано, что налогоплательщиком были нарушены пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы по НДС и (или) суммы налога.

По общему правилу суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении услуг на территории РФ, подлежат вычетам в случае использования этих услуг для осуществления облагаемых НДС операций на основании счетов-фактур после их принятия на учет и при наличии соответствующих первичных документов ([п. 2 ст. 171](#), [п. 1 ст. 172](#) НК РФ).

Налоговые органы в рамках проверок обоснованности полученной налогоплательщиком налоговой выгоды руководствуются положениями [ст. 54.1](#) НК РФ, в которой закреплены пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов.

Данная [норма](#) не отменяет презумпцию невиновности налогоплательщика ([п. 6 ст. 108](#) НК РФ) и обязанности доказывания его вины налоговыми органами ([п. 5 ст. 82](#) НК РФ).

Таким образом, положения [ст. 54.1](#) НК РФ позволяют не только решить проблему совершения формальных действий с целью получения налоговой выгоды, но и исключить необоснованные претензии к добросовестным налогоплательщикам. При этом данная [норма](#) представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами относительно подхода, изложенного в [Постановлении](#) Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 N 53 "Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды" ([Письмо](#) ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@).

Так, уменьшение налоговой базы (налога) недопустимо, если оно произошло в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни и об объектах налогообложения ([п. 1 ст. 54.1](#) НК РФ). Это относится к операциям, которых в реальности не было (они отражены только на бумаге).

В случае если хозяйственная операция реальна, налоговый орган может отказать налогоплательщику в праве на уменьшение налоговой базы (налога) по [п. 2 ст. 54.1](#) НК РФ в случае наличия сомнений в реальной деловой цели такой сделки или участия в ней заявленного налогоплательщиком контрагента.

Доказывать обстоятельства, предусмотренные [п. 1 ст. 54.1](#) НК РФ, и (или) факт несоблюдения

условий, предусмотренных п. 2 ст. 54.1 НК РФ, должен налоговый орган (п. 5 ст. 82 НК РФ).

При этом обстоятельства, свидетельствующие о недобросовестности контрагентов второго и последующего звеньев, учитываться в качестве самостоятельных оснований для предъявления претензий не должны (Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@).

Кроме того, закреплены критерии недобросовестности, которые не могут служить самостоятельным основанием для предъявления налоговых претензий (п. 3 ст. 54.1 НК РФ):

1. подписание первичных учетных документов неустановленным или неуполномоченным лицом;
2. нарушение контрагентом налогового законодательства;
3. наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Однако при невыполнении любого из условий, при одновременном соблюдении которых налогоплательщик имеет право на уменьшение налоговой базы (налога), налогоплательщик теряет право на уменьшение базы (налога) по сделке в целом.

Пункт 1 ст. 54.1 НК РФ позволяет налоговым органам корректировать налоговые обязательства в полном объеме (Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@) при условии доказывания факта совершения нарушения налогоплательщиком. Для этого налоговые органы должны будут применять весь спектр проверочных мероприятий: осмотр территории, допросы свидетелей, истребование документов, анализ хозяйственной деятельности, исследование пропускного режима и пр. (Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@).

Так, в частности, при оспаривании правомерности применения налоговых вычетов по основаниям, связанным с отсутствием экономического источника для вычета (возмещения) НДС налогоплательщиком-покупателем, к обстоятельствам, подлежащим установлению, помимо данного факта также относится реальность приобретения товаров (работ, услуг) налогоплательщиком для осуществления своей облагаемой налогом деятельности, и то, преследовал ли налогоплательщик-покупатель цель уклонения от налогообложения в результате согласованных с иными лицами действий, либо в отсутствие такой цели - знал или должен был знать о допущенных этими лицами нарушениях (п. 6 Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2020 года по вопросам налогообложения).

Вместе с тем необходимо учитывать, что отказать в вычете по НДС налоговые органы могут в случае, если нарушения выявлены в ходе проведения камеральной проверки представленной декларации, которая проводится в течение двух месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации с возможностью продления данного срока до трех месяцев (абз. 4 - 5 п. 2 ст. 88 НК РФ).

В ходе проведения камеральной проверки налоговой декларации налоговый орган вправе

затребовать у налогоплательщика предоставить необходимые пояснения, документы или внести исправления в представленную отчетность, в случае если в декларации выявлены ошибки или противоречия между сведениями, которые содержатся в представленных документах, а также противоречия между информацией, предоставленной налогоплательщиком и имеющейся в распоряжении налогового органа (п. 3 ст. 88 НК РФ, Письмо Минфина России от 15.01.2020 N 03-02-08/1322).

Истребовать документы по указанным выше основаниям налоговый орган вправе в рамках камеральной проверки, то есть в течение двух либо трех месяцев с даты представления налоговой декларации (п. 2 ст. 88 НК РФ). По истечении этого срока истребовать документы налоговый орган может лишь в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ).

По итогам камеральной проверки, в ходе которой выявлены нарушения, налоговый орган составляет акт (п. 1 ст. 100 НК РФ). Если нарушений не выявлено, то акт не составляется.

Вместе с тем у налогового органа могут возникнуть сомнения в добросовестности налогоплательщика, например, при проверке его контрагента, уже после завершения камеральной проверки декларации. В такой ситуации в отношении налогоплательщика может быть проведена выездная налоговая проверка, в ходе которой может быть установлен факт нарушения налогоплательщиком налогового законодательства и в вычете заявленного НДС может быть отказано. Такая ситуация чревата для налогоплательщика не только отказом в вычете НДС, но и доначислением сумм налога, пеней и штрафа за неуплату налога по ст. 122 НК РФ. При этом сумма штрафа может достигать 40% от размера недоимки при установлении умысла в действиях налогоплательщика.

Применительно к изложенной в вопросе ситуации в случае, если камеральная проверка за прошлый период завершена и нарушений не установлено, в вычете налогоплательщику не может быть отказано. Однако при наличии сомнений у налогового органа в добросовестности и налогоплательщика, и контрагента могут быть проведены выездные проверки, в ходе которых могут быть установлены факты нарушения пределов осуществления прав по исчислению налоговой базы по НДС и (или) суммы налога.

Таким образом, налогоплательщику, чтобы обезопасить себя от необоснованных претензий налоговых органов, необходимо проявить должную осмотрительность в отношении контрагента, собрать доказательства его благонадежности и подтвердить реальность исполнения сделки.

Как проявить должную осмотрительность и подтвердить обоснованность налоговой выгоды

Когда вы получаете вычет по НДС, учитываете расходы по налогу на прибыль, обращаетесь за зачетом или возвратом денежных средств, вы получаете налоговую выгоду.

Если налоговый орган установит, что налоговая выгода является необоснованной, он откажет вам

в получении денег из бюджета, уменьшении суммы налога и т.д. Значит, важно доказать, что вы ведете реальную деятельность, сведения о которой вы без ошибок отражаете в налоговом, бухгалтерском учете и отчетности.

Вам нужно обязательно проверить контрагента: насколько он реален, ведет ли деятельность. Кроме того, необходимо проследить, исполнил ли контрагент сделку. Так вы проявите должную осмотрительность и сможете доказать обоснованность сотрудничества с контрагентом.

Что такое необоснованная налоговая выгода

Необоснованная налоговая выгода - это уменьшение налога (зачет, возврат денежных средств) в ситуации, когда формально право у налогоплательщика на это есть, но из-за совокупности рисков и недостатков в деятельности контрагента и сделки с ним налоговый орган может отказать в уменьшении и предъявить претензии.

Если по сделке искажен налоговый и (или) бухгалтерский учет и отражены нереальные хозяйственные операции, которые фактически не осуществлялись, уменьшить налог нельзя ([п. 1 ст. 54.1 НК РФ](#)). При этом, если спорная сделка имела место, но была неверно квалифицирована, инспекция пересчитает налоговые обязательства исходя из реального экономического содержания операции, то есть так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом ([п. 2, разд. VI Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@](#), [Письмо ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@](#)).

Налоговый риск может возникать, если применяются пониженные налоговые ставки, налоговые льготы, освобождение от налогообложения, применяются выгодные условия международных договоров и происходит дробление бизнеса для применения спецрежимов. В этих ситуациях налоговый орган будет оценивать, не созданы ли искусственно условия для их применения, чтобы уменьшить налоги ([Письмо ФНС России от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@](#)).

Если искажений нет, то налог уменьшить можно. Для этого нужно, чтобы были выполнены одновременно следующие условия ([п. 2 ст. 54.1 НК РФ](#)):

- 1) уменьшение налога не является основной целью сделки;
- 2) обязательство исполнено непосредственно контрагентом по договору или лицом, которому оно передано в силу закона или договора.

Если налоговый орган установит, что хотя бы одно из условий не соблюдено или что налог не уплачен умышленно, то доначислит налог ([Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@](#)). Эти положения не устанавливают различий в отношении обязательств по конкретным налогам и распространяются также на плательщиков сборов, страховых взносов и налоговых агентов ([п. 4 ст. 54.1 НК РФ](#), [Письмо Минфина России от 13.12.2019 N 01-03-11/97904](#)).

Введение [ст. 54.1 НК РФ](#) конкретизировало механизм налогового контроля, указав на обстоятельства и условия, которые налоговым органам нужно принимать во внимание при рассмотрении вопроса о законности действий налогоплательщика. При этом объем его прав и

обязанностей не изменился ([Определение](#) Конституционного Суда РФ от 29.09.2020 N 2311-О).

Доказывать необоснованность налоговой выгоды должен налоговый орган ([п. 5 ст. 82](#) НК РФ).

Вы имеете право отстаивать правомерность своей позиции ([ч. 1 ст. 65](#) АПК РФ). Активная и аргументированная позиция в этом случае может положительно повлиять на исход разбирательства, особенно в части подтверждения того, что структура сделок и взаимоотношений с контрагентами преследует деловую цель и обусловлена хозяйственной необходимостью.

В законе не закреплено, какие критерии и обстоятельства должна учитывать инспекция в ходе выяснения того, было ли целью сделки получение денежных средств из бюджета. Вместе с тем часть из них приведена в рекомендациях по применению положений [ст. 54.1](#) НК РФ (Письма ФНС России от 10.03.2021 [N БВ-4-7/3060@](#), от 31.10.2017 [N ЕД-4-9/22123@](#)).

Так, при оспаривании цели делового характера налоговый орган будет доказывать, что сделка не имеет разумной хозяйственной необходимости или является частью схемы, главная цель которой - уменьшить налоги ([разд. VII](#) Письма ФНС России от 10.03.2021 [N БВ-4-7/3060@](#)).

Требование об исполнении сделки непосредственным контрагентом по договору либо лицом, которому обязанность исполнения передана в силу закона или договора, направлено на борьбу с получением необоснованной налоговой выгоды за счет организации формального документооборота с "техническими" компаниями, которые не ведут реальную деятельность и не уплачивают налоги ([пп. 2 п. 2 ст. 54.1](#) НК РФ, [п. 4](#) Письма ФНС России от 10.03.2021 [N БВ-4-7/3060@](#)). Для выявления таких компаний инспекции рассматривают ряд [признаков, указывающих на недобросовестность контрагента](#).

Если налоговый орган решит доказать, что сделка исполнена не тем контрагентом, который заявлен в документах, ему потребуется доказать, что обязанное лицо не исполняло сделку или что ее исполнило другое лицо либо сам налогоплательщик. Для этого будет применяться весь спектр проверочных мероприятий: осмотр территории, допросы свидетелей, истребование документов, анализ хозяйственной деятельности, исследование пропускного режима и пр. (Письма ФНС России от 10.03.2021 [N БВ-4-7/3060@](#) ([п. п. 6, 12](#)), от 31.10.2017 [N ЕД-4-9/22123@](#)).

Собрав доказательства того, что сделка исполнена не тем контрагентом, который заявлен в документах, инспекция будет оценивать, намеренно ли налогоплательщик заключил договор с "технической" компанией с целью получить необоснованную налоговую выгоду ([п. 5, разд. III](#) Письма ФНС России от 10.03.2021 [N БВ-4-7/3060@](#)). Инспекция анализирует обстоятельства ([разд. IV](#) Письма ФНС России от 10.03.2021 [N БВ-4-7/3060@](#)):

- выбора контрагента (была ли при этом проявлена [должная осмотрительность](#));
- заключения и исполнения сделки (не свидетельствует ли поведение сторон о том, что она носила формальный характер). В частности, оцениваются документы по сделке на предмет их полноты и отсутствия ошибок и недочетов, указывающих, что у налогоплательщика не было намерения отстаивать свои права в случае, если сделка не будет исполнена должным образом. О

формальном участии в ней "технической" компании могут свидетельствовать, например, факты, которые подтверждают, что ее представители не принимали участие в переговорах о сделке и принятии ее исполнения ([п. 9](#) Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@).

Если сделка фактически имела место, хотя и была исполнена ненадлежащим лицом, налогоплательщик может в ходе налоговой проверки представить сведения и документы, позволяющие установить реального исполнителя и параметры спорной операции. В частности, это могут быть данные об аналогичных документально подтвержденных операциях налогоплательщика, заключения экспертов, документы, которые подтверждают рыночную стоимость товаров (работ, услуг). Если доказательств достаточно, налоговые обязательства будут определены расчетным способом исходя из них. При этом налогоплательщик вправе учесть расходы на приобретение товаров (работ, услуг) и налоговые вычеты по НДС только в той части, в какой налоги были уплачены лицом, осуществившим фактическое исполнение по сделке ([п. п. 10, 12, 17.1, 17.2](#) Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@, [п. 20](#) Обзора судебной практики ВС РФ N 1 (2022), [Определение](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.05.2021 N 309-ЭС20-23981, приведенное в [п. 39](#) Обзора судебной практики ВС РФ N 3 (2021) (утв. Президиумом ВС РФ 10.11.2021), в [п. п. 1 и 2](#) Письма ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@, включенное в [Обзор](#), направленный Письмом ФНС России от 28.07.2021 N БВ-4-7/10638).

Если же инспекция докажет, что налогоплательщик намеренно заключил договор с "технической" компанией, то в признании расходов и налогового вычета будет отказано полностью. Расчетный способ определения налоговых обязательств в этом случае неприменим ([п. 11](#) Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@, [Определение](#) Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 19.05.2021 N 309-ЭС20-23981, приведенное в [п. 39](#) Обзора судебной практики ВС РФ N 3 (2021) (утв. Президиумом ВС РФ 10.11.2021), [п. п. 1 и 2](#) Письма ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@, включенное в [Обзор](#), направленный Письмом ФНС России от 28.07.2021 N БВ-4-7/10638).

Если налогоплательщик раскрыл информацию о реальном контрагенте в уточненных декларациях за уже проверенный период, она оценивается налоговым органом при камеральной или повторной выездной проверке (в части уточнения). В результате инспекция может уточнить размер задолженности, установленный ранее, или отменить ранее принятое решение по итогам выездной проверки ([п. п. 3, 4](#) Письма ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@).

При доказанной необоснованной выгоде грозят следующие последствия:

- доначисление налога, пеней, взыскание штрафа за неуплату налога по [ст. 122](#) НК РФ. Сумма штрафа составляет 20% от размера недоимки, а при установлении умысла в действиях налогоплательщика - 40%. Налоговые органы уделяют особое внимание именно установлению умышленных действий, чтобы оштрафовать компанию на 40% (см., например, Письма ФНС

России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ (п. 19), от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@, от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@);

- административный штраф за непредставление сведений, необходимых для налогового контроля, а также за грубое нарушение бухгалтерского учета (отчетности) (ст. ст. 15.6, 15.11 КоАП РФ);
- привлечение к уголовной ответственности, если размер недоимки существенный (ст. ст. 198, 199, 199.1 УК РФ).

Какая налоговая выгода признается обоснованной

В Налоговом кодексе РФ таких понятий, как "обоснованная налоговая выгода" или "необоснованная налоговая выгода", нет.

Однако на практике широко применяется понятие **необоснованной налоговой выгоды**, поэтому понятие обоснованной выгоды можно вывести из него.

То есть обоснованная выгода - это уменьшение налога (в частности, за счет уменьшения налоговой базы, применения вычетов) либо зачет, возврат денежных средств, формирующих положительное сальдо ЕНС, возмещение в ситуации, когда вы действительно имеете право на это, а не злоупотребляете таким правом (не создаете формальных условий для получения **налоговой выгоды**).

Налоговая выгода будет считаться обоснованной, если вы соблюдаете положения ст. 54.1 НК РФ и другие требования налогового законодательства, в том числе:

- не искажаете данные о своих операциях и объектах обложения в налоговом, бухгалтерском учете и в налоговой отчетности. В частности, не учитываете при расчете налогов операции, которых не было в действительности (п. 1 ст. 54.1 НК РФ, п. п. 1, 2 Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@);
- обязательства по сделкам, в которых вы участвуете, исполняют именно те лица, которые указаны в договоре (либо лица, которым передано исполнение обязательства по закону или по договору) (пп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ).

Если, например, использовать в сделках так называемые **"технические"** компании, которые не ведут реальной деятельности, не платят налоги, или намеренно работать с контрагентами, которые уклоняются от уплаты НДС с помощью таких **"технических"** компаний, то налоговую выгоду могут признать необоснованной (разд. II - V Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@);

- не совершаете сделки, у которых основная цель - это неуплата (неполная уплата) налога или зачет, возврат денежных средств из бюджета, а также не искажаете юридическую квалификацию сделок ради этих целей. В частности, не совершаете **притворных сделок**, не

используете схемы "дробления бизнеса", чтобы применять спецрежимы (пп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ, п. 22, разд. VII, VIII Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@).

Что указывает на необоснованную налоговую выгоду по НДС

При оценке налоговой выгоды по НДС инспекция проверяет, не было ли главной целью сделки возмещение НДС (п. п. 1, 2 ст. 54.1 НК РФ). Во-первых, инспекция проверит **вашу добросовестность** как налогоплательщика. Например, давно ли создана организация, не связана ли ваша организация с контрагентом, а также другие подозрительные обстоятельства.

Во-вторых, проверит, нет ли **недостатков у контрагента**: зарегистрирован ли контрагент в ЕГРЮЛ, не массовый ли у него адрес регистрации, реален ли учредитель, ведет ли организация деятельность и т.д. Если контрагент нарушил налоговое законодательство, это не является самостоятельным основанием для отказа в возмещении НДС. Инспекция должна доказать, что вы знали о противоправных действиях контрагента и извлекали из них выгоду в ущерб бюджету (разд. V Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@, Письмо Минфина России от 27.04.2023 N 03-02-06/39284).

Налоговая инспекция проверит всю совокупность взаимоотношений между вами и контрагентом: преследовала ли сделка деловую цель и (или) не является ли она частью схемы, направленной на незаконное возмещение НДС из бюджета. При наличии признаков такой схемы налоговые органы могут проследить движение денежных средств по цепочке контрагентов. Если при этом будет доказано, что конечной целью операций является получение выгоды в виде зачета или возврата НДС, то в нем будет отказано, даже когда непосредственный контрагент налогоплательщика реально исполнил сделку (Определение Верховного Суда РФ от 25.01.2021 N 309-ЭС20-17277 (приведено в **Обзоре** судебной практики Верховного Суда РФ N 2 (2021)), п. 6 Письма ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@, п. 3 Приложения к Письму ФНС России от 06.04.2021 N БВ-4-7/4549@).

В частности, если инспекция установит, что налогоплательщик в целях минимизации налогообложения создал формальный документооборот с "техническими" компаниями на ОСНО, в то время как в действительности приобретал товары у организаций, не являющихся плательщиками НДС, в праве на вычет НДС будет отказано (п. 7 Письма ФНС России от 10.10.2022 N БВ-4-7/13450@).

Признаки недобросовестного налогоплательщика

Налогоплательщик признается недобросовестным, если совокупность обстоятельств по сделке указывает, что его главной целью являлось получение денежных средств из бюджета, а не дохода от реальной деятельности.

Основные обстоятельства, по которым налоговый орган может признать вас недобросовестным налогоплательщиком при анализе вашей деятельности, следующие:

- **создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции** (п. 6 Постановления N 53, [Письмо](#) Минфина России от 18.04.2017 N 03-13-07/23243);
- **взаимозависимость (подконтрольность) участников сделок** (п. 6 Постановления N 53, Письма Минфина России от 13.07.2016 N 03-01-18/40957, ФНС России от 16.08.2017 N [СА-4-7/16152@](#));
- **неритмичные или разовые операции** (п. 6 Постановления N 53, [Письмо](#) ФНС России от 08.04.2011 N [КЕ-4-3/5585@](#));
- **расчеты через один банк** (п. 6 Постановления N 53, [Письмо](#) ФНС России от 08.04.2011 N [КЕ-4-3/5585@](#));
- **транзитные платежи или расчеты по цепочке** (п. 6 Постановления N 53, [Письмо](#) ФНС России от 16.08.2017 N [СА-4-7/16152@](#), [Постановление](#) Президиума ВАС РФ от 23.11.2005 N 7088/05 по делу N A40-21484/04-126-238);
- **деятельность через посредников** (п. 6 Постановления N 53, [Письмо](#) ФНС России от 08.04.2011 N [КЕ-4-3/5585@](#));
- **дробление бизнеса** между несколькими лицами, применяющими спецрежимы (Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ ([разд. VIII](#)), от 12.07.2019 N [КЧ-4-7/13613](#), от 11.08.2017 N [СА-4-7/15895@](#), [Определение](#) Верховного Суда РФ от 05.09.2018 N 308-КГ18-12753 по делу N A32-44581/2017 (приведено в п. 8 Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2018 года по вопросам налогообложения, а также по вопросам применения норм процессуального права));
- **манипулирование ценами** по сделкам с взаимозависимым лицом (п. 9 указанного Обзора). С этой целью налогоплательщик может реализовывать товары аффилированному лицу, применяющему УСН, по заниженной стоимости ([Определение](#) Верховного Суда РФ от 18.07.2018 N 301-КГ18-9641 по делу N A31-181/2015 (приведено в п. 7 того же Обзора));
- **многократное отклонение цены сделки от рыночного уровня** ([Определение](#) Верховного Суда РФ от 29.03.2018 N 303-КГ17-19327 по делу N A04-9989/2016 (приведено в п. 9 Обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ, принятых во втором квартале 2018 года по вопросам налогообложения), п. 3 Обзора практики рассмотрения судами дел, связанных с применением отдельных положений раздела V.1 и статьи 269 Налогового кодекса Российской Федерации (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.02.2017)).

Признаки недобросовестного контрагента

При анализе налоговой выгоды часто инспекция учитывает и недостатки контрагентов, а именно:

- **отсутствие регистрации в ЕГРЮЛ** ([Письмо](#) Минфина России от 16.04.2010 N 03-02-08/25);
- **"массовый" учредитель (участник), руководитель контрагента** ([Письмо](#) Минфина России от 17.12.2014 N 03-02-07/1/65228). В то же время следует учитывать, что сам по себе факт участия одного учредителя в нескольких компаниях не говорит о недобросовестности. Оценку риска при выборе контрагента следует проводить по совокупности признаков ([Письмо](#) Минфина России от 22.10.2020 N 03-12-13/91957);
- **наличие адреса массовой регистрации** ([Письмо](#) ФНС России от 24.07.2015 N ЕД-4-2/13005@);
- **отсутствие расходов**, характерных для ведения деятельности ([п. 5](#) Постановления N 53, [Определение](#) Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014);
- **отсутствие персонала** ([п. 5](#) Постановления N 53, [Определение](#) Верховного Суда РФ от 20.07.2016 N 305-КГ16-4155 по делу N А40-87379/2014, [Информация](#) ФНС России);
- **отсутствие основных средств** ([п. 5](#) Постановления N 53, [Письмо](#) ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);
- **отсутствие складских помещений** ([п. 5](#) Постановления N 53, [Письмо](#) ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@, [Информация](#) ФНС России);
- **отсутствие транспортных средств** ([п. 5](#) Постановления N 53, [Письмо](#) ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@, [Информация](#) ФНС России);
- **отсутствие производственных активов** ([п. 5](#) Постановления N 53, [Письмо](#) ФНС России от 08.04.2011 N КЕ-4-3/5585@);
- **отсутствие лицензий** и необходимых допусков к определенным видам работ ([Определение](#) Верховного Суда РФ от 25.01.2021 N 309-ЭС20-17277).

Приведенный перечень обстоятельств не является исчерпывающим. Оценка налоговой выгоды в каждом случае будет зависеть от всех возможных аспектов деятельности компании и ее контрагентов, должностных лиц, а также от способа оформления документооборота.

С помощью перечисленных обстоятельств можно оценить, насколько велик риск получения претензий от налоговых органов и следует ли заключать сделку с контрагентом.

Зачастую налоговые органы стараются в первую очередь построить всю схему взаимодействий налогоплательщика с его контрагентами и установить роль каждого лица в ней. Оспаривая решение налогового органа, компании придется не только представить аргументы по конкретным обстоятельствам, но и доказать, что построенная инспекцией схема ошибочна и (или) не свидетельствует о стремлении уменьшить налог в качестве главной цели по сделке.

Обстоятельства, которые не могут сами по себе служить основанием для предъявления налоговых претензий ([п. 3 ст. 54.1 НК РФ](#)):

- 1) первичные учетные документы подписаны неустановленным или неуполномоченным лицом;

- 2) контрагент нарушил налоговое законодательство;
- 3) налогоплательщик мог получить тот же результат экономической деятельности при совершении иных сделок (операций).

Налоговые органы при проведении проверок не должны придерживаться формального подхода к оценке контрагентов налогоплательщиков и налоговой выгоды. Это следует из Писем Минфина России от 27.04.2023 [N 03-02-06/39284](#), ФНС России от 22.04.2020 [N СД-19-2/99@](#), от 16.08.2017 [N СА-4-7/16152@](#). Поэтому инспекции уделяют больше внимания реальности выполнения операций контрагентом, а не формальным обстоятельствам ([Письмо](#) ФНС России от 12.07.2019 [N КЧ-4-7/13613](#)).

Налоговые органы не вправе требовать, чтобы налогоплательщик выбирал те варианты сделок, которые облагаются наиболее выгодно для бюджета. Допустимо, чтобы налоговые последствия были минимальными, если при этом не создается искусственная ситуация, направленная на умышленное уменьшение налогов ([Письмо](#) ФНС России от 31.10.2017 [N ЕД-4-9/22123@](#)).

Используется ли понятие "добросовестный налогоплательщик" при налоговых проверках

В Налоговом кодексе РФ такого понятия нет, и при проверках налоговые органы его не используют, а опираются на положения [ст. 54.1](#) НК РФ ([Письмо](#) ФНС России от 19.01.2018 [N ЕД-4-2/889](#)).

Однако в судебных актах этот термин применяется. Как правило, под ним понимают налогоплательщиков, которые не злоупотребляют своими правами и не совершают действий, направленных на получение [необоснованной налоговой выгоды](#).

По умолчанию налогоплательщик всегда считается добросовестным (презумпция добросовестности). Если налоговая инспекция заявляет о каких-то действиях или бездействии со стороны налогоплательщика, которые характеризуют его как [недобросовестного](#), то она должна это доказать ([п. 7 ст. 3, п. 5 ст. 82](#) НК РФ, [п. 1](#) Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 [N 53](#), [Письмо](#) ФНС России от 24.07.2019 [N ЕД-19-2/201](#)).

Что такое подконтрольность одного лица другому при получении необоснованной налоговой выгоды

В Налоговом [кодексе](#) РФ такого понятия, как "подконтрольность", нет.

Налоговые органы, как правило, понимают под этим термином не только [взаимозависимость лиц](#) по критериям, указанным в [НК РФ](#), но и вообще любую способность одного лица каким-либо образом определять действия и решения другого лица, добиваясь тем самым получения [необоснованной налоговой выгоды](#). Например, на подконтрольность могут указывать такие

признаки:

- возможность у одного лица распоряжаться деньгами на расчетном счете другого лица;
- наличие у контролирующего лица печатей подконтрольных ему организаций и ИП, а также их документов;
- ведение бухгалтерского учета у всех организаций одним и тем же лицом;
- регистрация нескольких организаций по одному адресу, открытие их счетов в одном и том же банке, использование одних и тех же IP-адресов для системы "клиент-банк".

Какие налоговые риски могут быть у организации, если ее признают недобросовестным налогоплательщиком

Если налоговый орган найдет у организации **признаки** недобросовестного налогоплательщика, то могут быть такие последствия:

- отказ в зачете, возврате денежных средств, учете расходов, вычете по НДС, применении льготы и т.д. Другими словами, налоговый орган может признать налоговую выгоду **необоснованной** (ст. 54.1 НК РФ, [Письмо](#) ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@);
- включение в группу высокого налогового риска при проверках деклараций по НДС с помощью **СУР АСК НДС-2**. Это значит, что у организации могут быть максимально углубленные камеральные проверки по НДС (например, если налог будет заявлен к возмещению или если инспекторы выявят расхождения в декларациях) и высока вероятность назначения **выездной проверки** (п. п. 8, 12 Общедоступных критериев оценки рисков, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@, [Письмо](#) ФНС России от 03.06.2016 N ЕД-4-15/9933@);
- у контрагентов организации - недобросовестного налогоплательщика могут назначить выездные проверки, если у налоговых органов будут подозрения в том, что они с помощью этой организации получают **необоснованную налоговую выгоду** (п. п. 8, 12 Общедоступных критериев оценки рисков, утв. Приказом ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@).

Как проявить должную осмотрительность в отношении контрагента

Обязанность проверять контрагента в законе не установлена. Тем не менее с учетом ст. 54.1 НК РФ и рекомендаций по применению положений ст. 54.1 НК РФ проявление должной осмотрительности важно, и не столько для того, чтобы доказать сам факт проверки контрагента (Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@, от 31.10.2017 N ЕД-4-9/22123@).

Цель проверки - убедиться, что контрагент является добросовестной организацией, которая ведет

реальную деятельность, и с ним можно заключить договор без рисков негативных налоговых последствий.

Чтобы проявить должную осмотрительность, нужно проверить контрагента. Проверять его стоит по тем же критериям, по которым это будет делать налоговый орган.

Налоговые органы уделяют особое внимание реальности выполнения сделки контрагентом - оценивают, мог ли он совершить операцию с учетом имеющихся у него ресурсов ([Письмо](#) ФНС России от 12.07.2019 N КЧ-4-7/13613). Поэтому и вам нужно в первую очередь проверить ресурсные возможности контрагента.

Минфин России рекомендует внимательно, тщательно оценивать риски заключения сделки с контрагентом, если одновременно есть такие признаки ([Письмо](#) от 22.10.2020 N 03-12-13/91957):

- полномочия руководителя (представителя) компании-контрагента документально не подтверждены, нет копий документов, удостоверяющих личность;
- отсутствует информация о фактическом месте нахождения контрагента, его производственных и (или) торговых площадей;
- есть сомнения в возможности реального выполнения контрагентом условий договора.

Чтобы подтвердить проявление должной осмотрительности все результаты [проверки](#) контрагента зафиксируйте в отчете, который можно разработать самостоятельно. К отчету приложите пакет материалов, которые относятся к этой проверке, например заверенные копии документов, которые запрашивали у контрагента, распечатки с информацией о контрагенте с интернет-сайта ФНС России, рекламных сайтов, сайта самого контрагента.

Если вы не проведете такую проверку, то есть риск, что по итогам проверки могут выясниться факты, которые повлекут отказ в вычетах по НДС, расходах, зачету или возврату денежных средств, к примеру, из-за того, что контрагент является фирмой-"однодневкой" ("технической" компанией) и обязательства по договору выполнены не тем лицом, которое указано в документах.

Если же вы сможете подтвердить, что при выборе контрагента проявили должную осмотрительность, не выявили обстоятельств, которые характеризовали бы его как "техническую" компанию, и при этом не имели своей целью получить выгоду за счет бюджета, это даст вам право учесть расходы и применить налоговые вычеты по спорной сделке, несмотря на недобросовестность контрагента ([п. 20](#) Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@).

Как проверить добросовестность контрагента как налогоплательщика

Чтобы проверить добросовестность контрагента, вам нужно собрать как можно больше информации о его деятельности и сделать вывод, стоит ли с ним сотрудничать. Для этого вам необходимо выполнить следующие действия:

1) **проверить сведения о контрагенте и его руководителе** (иных должностных лицах) на официальном сайте ФНС России (<https://www.nalog.gov.ru/>) через электронный сервис

"Прозрачный бизнес". Он позволяет проверить, в частности:

- является ли ваш контрагент официально зарегистрированным юридическим лицом или ИП;
- нет ли сведений о руководителе (ином должностном лице) контрагента в реестре дисквалифицированных лиц, лишенных права занимать определенные должности и участвовать в управлении организациями (ст. 3.11 КоАП РФ);
- не совпадает ли адрес вашего контрагента с одним из адресов массовой регистрации.

Кроме того, следует проверить, не входит ли контрагент в число должников, которые не погасили долги, взысканные по суду. Это можно сделать через Банк данных исполнительных производств (<https://fssp.gov.ru/iss/iP>).

Все полученные сведения следует сохранить с указанием даты их получения, например, в виде распечаток с сайта;

2) **запросить у контрагента документы** (копии документов), подтверждающие:

- право осуществлять определенные виды деятельности. Например, такими документами могут быть лицензии;
- полномочия должностных лиц, которые подписывают договоры, первичные учетные документы, счета-фактуры. Например, их подтверждает приказ или доверенность от имени организации.

Важно проверять полномочия не только на момент заключения сделки, но и на дату подписания документов, подтверждающих его исполнение;

3) **проанализировать сведения о контрагенте, доступные в сети Интернет и СМИ.**

Рекомендуем изучить сайт контрагента, рекламные объявления, отзывы покупателей, чтобы убедиться в наличии у него ресурсов для исполнения договора (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированных специалистов). Сохраните распечатки с сайтов, переписку с контрагентом и другие результаты исследований. Эти документы помогут доказать реальность заключенной вами сделки.

Перечень действий, которые могут подтвердить должную осмотрительность, не является исчерпывающим. Чем больше документов вы сможете представить для подтверждения своей осмотрительности, тем больше вероятность того, что уменьшение налоговой базы (налога) признают правомерным.

Рекомендуем разработать перечень действий по проверке потенциальных контрагентов и закрепить его во внутренних документах организации. Это позволит оптимизировать данный процесс, а также снизит риск заключения сделки с недобросовестными контрагентами и возникновения претензий со стороны налоговых органов.

<u>Как проверить добросовестность контрагента по его ИНН для проявления должной осмотрительности</u>

Зная ИНН контрагента, можно собрать на него довольно много информации из открытых источников ФНС России, а также других госорганов, которая позволит проверить его [добросовестность](#). Для проверки контрагента с помощью ИНН можно использовать, например, следующие информационные ресурсы в Интернете:

- сервис ФНС России "Прозрачный бизнес" на <https://www.nalog.gov.ru>. Он позволяет быстро получить основную открытую информацию о налогоплательщике, в частности ([пп. 3, 7, 9 - 11 п. 1, п. 1.1 ст. 102 НК РФ](#), [Приложение](#) к Приказу ФНС России от 29.12.2016 N ММВ-7-14/729@):

- реквизиты (полное и сокращенное название организации, ее ОГРН либо Ф.И.О. ИП, его ОГРНИП, дату регистрации организации или ИП);
- основной вид деятельности организации или ИП;
- адрес организации;
- размер уставного капитала организации (складочного капитала, уставного фонда, паевых взносов);
- сведения о задолженности организации, о ее налоговых нарушениях, а также о том, представляет ли она налоговую отчетность или нет;
- сведения о численности работников организации, о перечисленных в качестве [ЕНП](#) суммах денежных средств с указанием их принадлежности, сумме доходов и расходов по данным бухотчетности.

Сервис также позволяет проверить, не являются ли руководители, учредители (участники), а также адрес регистрации организации "массовыми", не числится ли руководитель в списке дисквалифицированных лиц.

Карточку контрагента с сервиса "Прозрачный бизнес" можно распечатать или сохранить в электронном виде;

- другие сервисы на официальном сайте ФНС России <https://www.nalog.gov.ru>. Например:
 - "Сведения о недействительных ИНН физических лиц" и "Сведения о недействительных ИНН юридических лиц". Здесь можно проверить, не числится ли ИНН вашего контрагента в базе недействительных;
 - "Предоставление сведений из ЕГРЮЛ/ЕГРИП в электронном виде". Они позволяют получить более детальную информацию об организации или ИП в дополнение к той, что есть в сервисе "Прозрачный бизнес". Например, в электронной выписке из ЕГРЮЛ вы дополнительно можете найти Ф.И.О. директора организации, его ИНН, Ф.И.О. учредителей-физлиц, их ИНН, названия учредителей-юрлиц, их ИНН, ОГРН, сведения обо всех дополнительных видах деятельности организации, записи о недостоверных сведениях о юрлице в ЕГРЮЛ (если такие есть), например, о недостоверном адресе юрлица ([п. п. 1, 8 ст. 6](#),

п. 1 ст. 7 Закона о госрегистрации юрлиц и ИП, [Приложение](#) к Приказу Минфина России от 05.12.2013 N 115н);

- "ГИР БО" (государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности). С помощью этого ресурса по ИНН контрагента можно бесплатно получить его бухгалтерскую отчетность в электронном виде и сохранить ее у себя (ст. 18 Закона о бухгалтерском учете, [Письмо](#) Минфина России, ФНС России от 26.02.2020 N 07-04-07/13687, [Информация](#) ФНС России).

По бухгалтерской отчетности вы можете оценить состояние активов контрагента, его платежеспособность и другие показатели финансового состояния;

- "Картотеку арбитражных дел" (<https://kad.arbitr.ru/>). По ИНН контрагента в поле "Участник дела" можно посмотреть, в каких арбитражных спорах он участвовал, в том числе были ли дела, связанные с неисполнением контрагентом своих обязательств по договорам, с его банкротством и др. (п. 7 Инструкции, утв. Постановлением Пленума ВАС РФ от 25.12.2013 N 100);

- "Банк данных исполнительных производств" Федеральной службы судебных приставов (<https://fssp.gov.ru/iss/ip>). С его помощью можно узнать, если у контрагента неоплаченные долги, по которым проходит процедура принудительного взыскания (ст. 6.1 Закона об исполнительном производстве, [разд. VII](#) Порядка, утв. Приказом ФССП России от 12.05.2012 N 248). Для поиска в "Банке данных исполнительных производств" ИНН не нужен, а нужны название и адрес организации. Если у вас такой информации нет, но есть ИНН организации, вы можете узнать ее точное название и адрес с помощью информационных ресурсов на сайте ФНС России.

Рекомендуем вам не ограничиваться проверкой информации о контрагенте только на перечисленных выше ресурсах, а собрать как можно больше сведений, включая информацию на собственном сайте контрагента, в соцсетях, рекламных изданиях, СМИ и других источниках, а также запросить [документы](#) у самого контрагента.

Как проверить и подтвердить добросовестность контрагента, который является ИП

Проверить добросовестность ИП можно [теми же способами](#), что и организации. В частности:

- запросите у ИП копии документов, которые подтверждают его регистрацию, право вести определенные виды деятельности, наличие ресурсов, которые требуются для ведения его деятельности;
- проверьте его данные на сайте ФНС России (<https://www.nalog.gov.ru/>) в сервисе "Прозрачный бизнес";

- проанализируйте информацию об ИП, которая есть в интернете и СМИ.

Результаты проверки **оформите** отчетом в свободной форме и приложите к нему полученные материалы, чтобы потом их можно было предоставить налоговому органу или в суд.

Как индивидуальному предпринимателю проверить и подтвердить добросовестность своего контрагента

Добросовестность своего контрагента вы можете **проверить** и **подтвердить** теми же способами, что и организации. Эти способы универсальные и подходят как для организаций, так и для ИП.

Вопрос №5. Необоснованное возмещение НДС

Нормативные акты:

1. [ст. 54.1, "Налоговый кодекс Российской Федерации \(часть первая\)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ \(ред. от 29.05.2023\)](#)
2. [ст. 88, "Налоговый кодекс Российской Федерации \(часть первая\)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ \(ред. от 29.05.2023\)](#)
3. [<Письмо> ФНС России от 03.06.2016 N ЕД-4-15/9933@ "Об оценке признаков риска СУР"](#)
4. [Письмо ФНС России от 03.12.2018 N ЕД-4-15/23367@ "О направлении информационного письма"](#)
5. [<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\)](#)
6. [<Письмо> ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"](#)
7. [Вопрос: О возможности передачи полномочий свидетеля представителю по доверенности в рамках налогового контроля. \(Письмо Минфина России от 18.12.2020 N 03-02-08/111223\)](#)
8. [Постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.05.2021 N Ф05-10916/2021 по делу N А40-62388/2020](#)

Содержание вопроса:

1. Автоматическая система контроля за уплатой НДС: как налоговые органы разоблачают схемы необоснованного возмещения НДС
2. Налоговая комиссия по НДС: как защитить свои права?
3. Как защититься от обвинений в неуплате налогов?

Автоматическая система контроля за уплатой НДС: как налоговые органы разоблачают схемы необоснованного возмещения НДС

Что такое АСК НДС-2?

Автоматизированная система контроля НДС-2 (АСК НДС-2) разработана ФНС России и применяется для приема, учета и обработки данных налоговых деклараций по НДС от налогоплательщиков.

С 1 января 2015 года эта система анализирует заявленные в налоговых декларациях данные о счетах фактурах налогоплательщиков и выявляет противоречия между счетами фактурами налогоплательщиков. Так, если, к примеру, выяснится, что покупатель принял к вычету НДС, а продавец его не начисляет, то этот факт может стать поводом для налоговой проверки.

С 1 января 2015 года введен п. 8.1. в ст. 88 "Камеральная налоговая проверка" (федеральным законом от 28.06.2013 N 134-ФЗ), который предоставляет налоговым органам право в таких ситуациях истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям:

П. 8.1. ст. 88 НК РФ: "При выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, либо при выявлении несоответствия сведений об операциях, содержащихся в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной налогоплательщиком, сведениям об указанных операциях, содержащимся в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, представленной в налоговый орган другим налогоплательщиком (иным лицом, на которое в соответствии с главой 21 настоящего Кодекса возложена обязанность по представлению налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость), или в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, представленном в налоговый орган лицом, на которое в соответствии с главой 21 настоящего Кодекса возложена соответствующая обязанность, в случае, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате в бюджет, либо о завышении суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, налоговый орган также вправе истребовать у налогоплательщика счета-фактуры, первичные и иные документы, относящиеся к указанным операциям".

Разработка и внедрение системы НДС-2 была определена документами:

- Приказ ФНС России от 15.07.2013 N ММВ-7-3/239@ "О проведении пилотного проекта программного обеспечения, реализующего функции задачи "Автоматизированная система контроля за возмещением НДС";
- Приказ ФНС России от 01.10.2013 N ММВ-7-6/432@ "О вводе в промышленную эксплуатацию программного обеспечения, реализующего функции задачи "Автоматизированная система контроля за возмещением НДС".

Какие действия налогоплательщика проверяет "СУР АСК НДС-2"

Система управления рисками "СУР АСК НДС-2" в автоматическом режиме проверяет, правильно ли вы рассчитали НДС и заявили вычеты (возмещение) по нему.

При проверке "СУР АСК НДС-2" анализирует данные ваших деклараций по НДС и деклараций всех ваших контрагентов. Она сравнивает показатели счетов-фактур, книг покупок и продаж, журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур посредников ([разд. 8 - 12](#) декларации по НДС) с аналогичными данными у контрагентов.

Цель такой перекрестной проверки - узнать:

1. правильно ли вы посчитали и уплатили налог в бюджет;

2. заявлены ли вами вычеты по НДС с операций, по которым контрагент не уплатил налог в бюджет (в том числе из-за того, что их не было в реальности).

Если "СУР АСК НДС-2" найдет ошибки в декларации (несоответствия, противоречия между вашими показателями и показателями контрагентов), то у вас запросят по ним пояснения. Их нужно представить в электронной форме через оператора электронного документооборота в течение пяти рабочих дней со дня получения соответствующего требования (п. 6 ст. 6.1, п. 3 ст. 88 НК РФ, [Письмо](#) ФНС России от 03.12.2018 N ЕД-4-15-23367@).

Если же система выявит несоответствия, которые влекут занижение суммы НДС в бюджет или завышение налога к возмещению, то инспекторы потребуют от вас представить счета-фактуры, первичные и иные документы (п. 8.1 ст. 88 НК РФ).

Помимо этого, на основании сведений о вашей деятельности, имеющихся у налогового органа, программа отнесет вас к одной из трех групп риска: высокой, средней или низкой. Группа риска учитывается при планировании и проведении контрольных мероприятий ([Письмо](#) ФНС России от 03.06.2016 N ЕД-4-15/9933@).

Налоговая комиссия по НДС: как защитить свои права?

Практически каждый налогоплательщик, являющийся плательщиком НДС, получал повестку о вызове в налоговый орган для информирования о наличии у него так называемых разрывов по НДС и предложения добровольно уплатить сумму налога за своих контрагентов в бюджет. Несмотря на стандартность аргументов налоговых инспекций, каждый случай (и, соответственно, конечное решение о подаче уточненных деклараций) носит индивидуальный характер. В статье анализируем основные типовые ситуации и даем рекомендации, как налогоплательщик может защитить свои права. Разбираем рекомендации и разъяснения Следственного комитета, ФНС и Минфина России, а также судебную практику.

Что ждать?

За последние несколько лет **проведение комиссий по легализации налоговой базы** стало одним из самых распространенных мероприятий налогового контроля.

В составе комиссии со стороны инспекции может быть как рядовой инспектор, так и начальник контрольного отдела, занимающегося "разрывами по НДС". Либо возможен более серьезный уровень - это комиссия с участием начальника (заместителя начальника) налогового органа. Очевидно, что при участии руководства инспекции риск проведения реальных контрольных мероприятий и назначения выездной налоговой проверки значительно повышается.

Несмотря на то что официально комиссии по легализации отменены, на практике налоговые органы продолжают направлять письма с вызовом на "беседу" в налоговую инспекцию. По сути, налоговыми органами предпринимается попытка подменить классические контрольные

мероприятия в форме налоговых проверок понуждением к добровольному уточнению обязательств и доплате НДС в бюджет.

Основным источником информации о наличии неуплаты НДС в каком-либо звене является *система АСК НДС*, которая в автоматическом режиме осуществляет поиск несоответствий в поданных налогоплательщиками декларациях по НДС на основе сведений из книг покупок и продаж, журналов учета выставленных и полученных счетов-фактур. После этого *программа формирует требование с необходимостью получения пояснений от налогоплательщика*. Данные о неуплате НДС могут поступить также от таможенных или правоохранительных органов в порядке межведомственного взаимодействия.

Для определения оптимального алгоритма поведения компании необходимо проанализировать ряд факторов.

1. *Изучить запросы из налоговой инспекции:* системность их поступления, количество полученных запросов, их содержание. Это позволит предположить, какой именно налоговый период интересует налоговиков.
2. *Провести анализ имеющихся доказательств* проявления должной осмотрительности с точки зрения критериев [ст. 54.1 НК РФ](#).
3. *Связаться с контрагентами для уточнения сведений*, получали ли они какие-то запросы и представляли ли данные по встречным проверкам. Перечень интересующих ИФНС контрагентов, как правило, можно установить из запросов, полученных за четыре-шесть месяцев до момента вызова в инспекцию.
4. *Проанализировать наличие и происхождение кредиторской задолженности*, т.к. помимо самих документов налоговые органы сравнивают обороты с фактически перечисленными по банкам средствами.

На практике возможны два варианта развития событий:

- 1) налоговый инспектор просто беседует с генеральным директором или представителем компании по доверенности, доводит до сведения компании установленные налоговым органом правонарушения и вручает протокол заседания комиссии;
- 2) инспектор проводит разъяснительную беседу по первому варианту, но дополнительно проводит полноценный допрос представителя налогоплательщика уже в качестве свидетеля.

При явке в налоговую инспекцию свидетель должен быть готов, что **инспектор может начать вести протокол допроса и все показания захочет зафиксировать в нем**. Причем вопросы могут касаться деятельности предприятия в целом, а не только конкретно указанного налогового периода или конкретной сделки с поставщиком (подрядчиком, исполнителем).

Рекомендованные вопросы сформулированы в Методических [рекомендациях](#) "Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)" (утв. Следственным комитетом России, ФНС России, направленных письмом

По результатам проведенных комиссий налогоплательщику *чаще всего вручается письмо о необходимости в течение одной недели принять решение о подаче уточненной налоговой декларации*. В случае отказа материалы поступят в отдел предпроверочного анализа для решения вопроса о **целесообразности назначения выездной налоговой проверки**. В качестве некоего компромиссного варианта в ряде случаев рассматривается ситуация, когда компания частично осуществляет погашение НДС. Например, при участии в комиссии в 2021 году налоговая инспекция может отложить вопрос назначения выездной проверки при уплате НДС за 2018 год.

Как аргументировать

При предъявлении претензий конкретной компании **инспекторы заявляют об установленном выгодоприобретателе сделки, но не поясняют, по каким критериям было выбрано именно данное лицо**. Ведь теоретически для организации поставок достаточно одного человека, который просто перепродает товар с наценкой следующему покупателю, не занимаясь вопросами транспортировки и хранения продукции.

При отказе от уточнения обязательств компании следует письменно отреагировать на полученный протокол заседания комиссии и сформировать правовую позицию исходя из следующего.

1. *Проявление должной осмотрительности*. Помимо учредительных документов значение имеют сведения о наличии у контрагентов ресурсов (персонал, складские помещения и т.д.), а также получение книг продаж с отражением хозяйственных операций.
2. *Реальность сделки*. В данный блок входят обстоятельства поставки и транспортировки продукции, наличия пропускного режима на складе или строительном объекте, наличие квалифицированного персонала у подрядчика (например, если речь идет о пусконаладке оборудования). Также значение имеет последующая реализация товаров (работ, услуг).
3. *Анализ иных аналогичных контрагентов*. Сравнение цен и условий сделок, тендеры, доводы о рыночных ценах в сделках со спорными поставщиками.
4. *Отсутствие подконтрольности контрагентов* - различные IP и MAC адреса представления отчетности, отсутствие доверенностей на одних и тех же представителей, родственных связей либо пересечения по предыдущему месту работы.
5. *Показания собственных сотрудников* о взаимодействии с контрагентами и показания представителей контрагента.
6. *Наличие задолженности* может быть объяснено представлением согласованного графика платежей, актами взаимозачета, безденежным погашением задолженности, а также финансовыми трудностями в связи с пандемией.

Если рассматривается ситуация, когда налоговым органом установлен реальный поставщик, то

компании следует дополнительно *формировать свою позицию о незаконности доначислений в конкретном размере и необходимости применения мер налоговой реконструкции*. Интересно разъяснение, изложенное в [п. 17.1](#) письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения положений ст. 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации".

Фрагмент документа. [Письмо](#) ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@

17.1. При установлении в ходе проверки лица, осуществившего исполнение, в результате исключения "технической" компании, встроенной в отношения между данным лицом и налогоплательщиком (цепочки таких компаний), *учет расходов и налоговых вычетов сумм налога на добавленную стоимость производится исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах указанного лица по такой сделке*.

Если же реального исполнителя сделки установить не удалось, то нужно анализировать объем конкретно установленного разрыва, который может быть меньше заявленного вычета по поставщику. Данный вывод поддерживается и судебной практикой.

Судебная практика. [Постановлением](#) Арбитражного суда Московского округа от 31.05.2021 N А40-62388/2020 налоговые доначисления по НДС отменены. Судами отмечено, что экономический источник возмещения НДС - это НДС, уплаченный поставщиками компании по сделке. Возмещения НДС компанией-покупателем не возникает только в том случае, если его контрагенты не уплатили НДС. Данный подход, основанный на понимании многостадийности процесса производства и реализации товаров и формирования соответствующей добавленной стоимости, последовательно применяется налоговыми органами и судами, начиная с [Определения](#) КС РФ от 04.11.2004 N 324-О. [Определением](#) ВС РФ от 31.08.2021 N 305-ЭС21-14260 в передаче дела для пересмотра отказано.

Проведя проверку, **налоговый орган не может вменять наиболее платежеспособному налогоплательщику в цепочке контрагентов любые "налоговые разрывы", выявленные в "дереве связей" программно-аппаратным комплексом АСК НДС по его контрагентам 2-го, 3-го и последующих звеньев, без привязки к фактическим обстоятельствам сделок, периодам и объемам товарных потоков.**

Аналогичные выводы содержат Постановления судов Поволжского округа от 20.02.2020 [N Ф06-57699/2020](#) по делу N А55-801/2019 и Северо-Кавказского округа от 28.02.2020 [N Ф08-8856/2018](#) по делу N А32-21874/2018 и др.

Участие юриста или адвоката при допросе директора

Кстати, нередко инспекторы выступают против участия в комиссии наряду с директором и его адвоката или штатного юриста компании. Они настаивают на участии в комиссии только руководителя юрлица. В данном случае для реализации права на квалифицированную помощь необходимо пользоваться официальными разъяснениями.

Так, в письмах Минфина России от 18.12.2020 [N 03-02-08/111223](#) и ФНС России от 17.08.2020 [N ЕА-4-15/13203@](#) указано, что **НК РФ не содержит исчерпывающего перечня лиц, которые могут участвовать в допросе или присутствовать при его проведении.** Кроме того, из разъяснений следует, что *при допросе каждый гражданин имеет право на получение квалифицированной юридической помощи, гарантированное Конституцией РФ.* В указанном выше [письме](#) ФНС России также отмечается, что **адвокат свидетеля вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.** При этом ответы на вопросы при проведении допроса свидетель дает самостоятельно. А допрос адвоката (поверенного) вместо свидетеля недопустим.

В большинстве случаев не возникает проблем с получением копий протоколов допросов. Однако если инспектор отказывается вручать копию, необходимо написать жалобу на имя начальника ИФНС, примерный текст которой выглядит следующим образом:

Пример. Текст жалобы на имя начальника ИФНС об отказе вручить копию протокола допроса 23.11.2021 в ИФНС N 5 по г. Москве я был допрошен в налоговом органе в качестве свидетеля. [Пунктом 6 ст. 90](#) Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено, что копия протокола после его составления должна быть вручена свидетелю лично под подпись. В нарушение указанной нормы мне было отказано во вручении копии составленного протокола без указания правовых оснований. На основании изложенного прошу нарочно вручить мне копию протокола допроса.

Дополнительно рекомендуем указать контактный номер телефона для связи.

Официальная форма протокола допроса свидетеля утверждена [приложением N 13](#) к Приказу ФНС России от 07.11.2018 [N ММВ-7-2/628@](#) и предусматривает возможность отражения замечаний к показаниям свидетеля. В специально отведенном для этого месте вы можете указать все свои замечания. Таким образом, если показания допрашиваемого будут искажены либо записаны в протокол некорректно и налоговый инспектор откажется исправлять их в содержащихся ответах, свидетель вправе внести все, что считает нужным, в раздел замечаний. Если для отражения всех замечаний не хватит места в утвержденной форме бланка и инспектор откажется расширить поля в документе, свидетель (его представитель) вправе изложить суть замечаний на отдельном листе и отразить в протоколе, что все замечания изложены в отдельном документе, который должен являться приложением к протоколу допроса.

Как защититься от обвинений в неуплате налогов?

В последние годы полномочия правоохранителей и технические возможности налоговой инспекции расширяются, а права бизнесменов — ограничиваются.

Например, с октября 2014 года Следственный комитет может возбуждать уголовные дела по налоговым статьям без проверки налоговой. До этого основанием для возбуждения уголовного дела являлись исключительно материалы проверок налоговой инспекции..

2015 год: система АСК НДС-2. Глаза налоговой, которые увидят всё. Руки, которые дотянутся до всех

В 2015 году заработала система АСК НДС-2. Это стало вехой в налоговом контроле.

С 2015 года ФНС начала накапливать информацию о компаниях: изменилась форма налоговой отчетности (были введены новые разделы в налоговую декларацию по НДС, где компании стали отражать данные книги покупок и продаж).

Таким образом, налоговый орган начал сохранять историю сделок с контрагентами, а также историю использованных налоговых вычетов по НДС. Однако использовать эту информацию «по полной» инспекции смогли в 2018 году, то есть через 3 года после того, как данные начали потоком стекаться в серверы налоговой. Почему 3 года?

Потому, что при выездной проверке инспекторы могут проверить 3 года, предшествующие проверке. Также, по уголовным делам налоговой направленности проверке подлежат 3 финансовых года подряд (примечание к ст. 199 УК РФ).

Конечно, инспекторы выходили с выездными проверками в компании и до 2018 года, но в таком случае проверка «цепляла» очень непрозрачные для неё 2014 и предыдущие годы.

Почему эти периоды для налоговой были непрозрачными? Не только из-за АСК НДС-2, но и потому, что сама налоговая отчетность была иной. Нередко при таких проверках бизнесмены убрали из книг покупок счета-фактуры по недобросовестным контрагентам и заменяли их на вычеты по добросовестным компаниям, конечно учитывая сроки давности (3 года с момента получения счет-фактуры) и отследить это налоговикам и правоохранительным органам не всегда удавалось.

Теперь же, с АСК НДС-2, инспекторы видят всю историю сделок с контрагентами в режиме онлайн прямо на мониторе. Чтобы получить нужную информацию, инспектору достаточно сделать несколько щелчков мышью.

Бизнесмены в западне: следователь докажет вину, руководствуясь логикой, на которую вы не можете повлиять

Итак, есть декларация по НДС. В ней есть данные книг покупок и продаж.

Органы следствия видят, по каким контрагентам и на какую сумму были заявлены вычеты по НДС. Этих данных уже достаточно, чтобы из числа заявленных вычетов отобрать недобросовестных контрагентов и рассчитать сумму налогов, на которую уклонилась компания.

То есть для проведения экспертизы в рамках уголовного дела достаточно предоставить эксперту книгу покупок и указать по каким контрагентам исключить из деклараций вычеты по налогу. Если

за 3 года вы так «сэкономили» больше 15 млн руб. — то ч.1 ст.199 УК. Если за 3 года набралось 45 млн руб. — то ч.2 ст.199 УК (в ред. с 01.04.2020 г.)

Теперь задача Следственного комитета — доказать, что ваш контрагент — однодневка. Как это делается?

Следователи допрашивают директора контрагента. Он говорит, что никакой он не директор, что компанию свою он зарегистрировал за деньги, никаких документов и договоров в глаза не видел, никаких обязательств по договорам не исполнял.

Анализируют банковские выписки контрагента. Значит, вы говорите, что купили у него товар? А откуда он этот товар взял, у кого сам-то купил, чтобы вам продать, как за товар расплачивался? Ах, в банковской выписке вашего контрагента нет этих операций... Значит, и товара не было, и ничего вы не покупали, соответственно сделка фиктивная.

Доказывают, что деньги, которые вы платили этому контрагенту, потом обналичивались. Они шли по цепочке, а потом выдавались каким-то директорам под отчёт, каким-то ИПшникам переводились... В общем, обналичивались эти деньги!

Видят, что деньги за товар (работы) вы не оплачивали на расчётный счёт (так бывает, если имело место покупка «бумажного НДС»). Оплаты не было, а поставщик никаких действий по взысканию долга не предпринимает, что не соответствует обычаям делового оборота, где целью предпринимательской деятельности является извлечение прибыли. Соответственно, по мнению проверяющих, эта сделка недействительная.

Смотрят количество сотрудников в штате контрагента. Сотрудников нет или мало? Значит, контрагент не мог продать вам товар либо выполнять для вас работы, потому что эта сделка — трудозатраты. По договорам ГПХ контрагент людей тоже не привлекал, это из банковской выписки видно, никому он не платил. Мог заплатить наличкой? Но на допросе он уже сказал, что никому не платил и ничего по деятельности компании не знает.

Нет техники, адрес массовой регистрации, минимальные налоговые платежи... Все. Ваш контрагент — однодневка, а вы — выгодоприобретатель по схеме и без пяти минут подсудимый.

Вы можете заявить:

- но у меня есть договор с этим контрагентом, я проявил должную осмотрительность, вот копии учредительных документов, я запрашивал у него налоговую отчётность, все же нормально с этой фирмой! Сделка реальная, так как есть конечный результат (построен объект, поставлен товар и т.д.).

Проверяющие (инспекция или СК РФ) даже не будут пытаться оспорить эту логику. Не пытаюсь оспорить реальность сделки, они доказывают преступление в совершенно иной плоскости, описанной выше: они ведут к тому, что контрагент не мог поставить вам товар или оказать услугу, потому что у него нет людей, техники, нет платежей по банковской выписке за покупку нужного товара, директор заявил, что он номинал и т.д.

Таким образом, проверяющие могут сделать вывод о том, что товар вам поставил кто-то другой, а объект вы построили силами своих сотрудников, либо людей, нанятых без оформления с ними трудовых отношений. В любом случае вычеты по НДС по проблемным контрагентам вам восстановят.

И ваш договор, документы, переписка, копии учредительных документов и паспорта директора контрагента тут ничего не изменят. Эти ваши документы и логика проверяющих — это разные плоскости, они не пересекаются.

Контрагент — однодневка. Какие налоги будут доначислены?

Как указано выше, НДС будет доначислен однозначно. Здесь без вариантов.

Налог на прибыль может быть доначислен, а может, и нет. Это зависит от ситуации. До 2019 года налог на прибыль при реальности сделки удавалось «отбивать». Однако с 2019 г. правоохранительные органы, основываясь на преобладающей практике арбитражных судов, наряду с НДС доначисляли и налог на прибыль, что на наш взгляд незаконно.

Например, компания по документам заказала строительство склада у контрагента А. Инспекция решила, что контрагент А этот склад построить не мог. Но склад-то существует! Значит, его кто-то все-таки построил. Следовательно, компания-заказчик действительно потратилась на это строительство, кому-то она заплатила за строительные материалы, из которых построен склад, а также за работы по строительству. Пусть даже и не контрагенту А.

Мы считаем, что в таком случае органы следствия обязаны посчитать, сколько стоило строительство этого склада, исходя из среднерыночных цен и учесть эту стоимость при расчете налога на прибыль. Это называется налоговой реконструкцией. Процитируем судебный акт из того дела:

Запрет на проведение так называемой «налоговой реконструкции» налогового обязательства по налогу на прибыль путем установления расходной части расчетным путем на основании подпункта 7 пункта 1 статьи 31 НК РФ в рассматриваемой норме [ст. 54.1 НК] отсутствует.

Подход же, предложенный инспекцией (полное непринятие затрат при исчислении налога на прибыль), в ситуации, когда факты поступления товара налогоплательщику и последующей продажи им спорной продукции конечному потребителю налоговым органом в ходе проверки не опровергнуты, неизбежно влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль.

Конституционный Суд Российской Федерации также придерживается подхода, согласно которому положения налогового законодательства не допускают доначисления сумм в размере большем, чем установлено законом; налоговые органы в ходе мероприятий налогового контроля определяют объем налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности налогоплательщика (определение от 04.07.2017 № 1440).

Также налоговая реконструкция была применена в резонансном деле Кузбассконсервмолоко. Вот

что сказал суд:

В развитие данной позиции Верховный Суд РФ в определении от 06.03.2018 N304-КГ17-8961 по делу NA27-25564/2015 указал, что выявление необоснованной налоговой выгоды предполагает доначисление суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик (налоговый агент) не злоупотреблял правом, а не применение дополнительной санкции в виде отказа в использовании надлежащей ставки налога (использования более высокой ставки).

То есть в случаях, когда инспекция или органы следствия не могут опровергнуть реальность сделки, налог на прибыль не должен доначисляться полностью, как будто компания не понесла никаких затрат по этой сделке.

Но если инспекция докажет, что сделки вообще не было, что она была чисто на бумаге (например, компания заказала ремонт, но он не был сделан; заказала поставку стройматериалов, но их никто так и не привез), то будут начислены и НДС и налог на прибыль. Затраты по нереальным сделкам инспекция в таких случаях полностью срезает, и суды на её стороне.

К чему мы пришли? Предварительные выводы о возбуждении и расследовании уголовных дел по ст. 199 УК РФ

Презумпции невиновности нет.

Следствие формирует обвинительную позицию, совершенно не обращая внимание на ваши доводы. Здесь нет ситуации, что вы правы «по умолчанию», а следователь должен доказать обратное (как должно быть по закону). Фактически позиция следователя — это скала, о которую безнадежно разбиваются, как морские волны, все ваши доводы.

Что бы вы ни сказали, какие бы ни нашли аргументы, у следователя уже готовы все выводы.

Также следствию не очень-то и нужны ваши документы с проблемными контрагентами. Ведь то, что контрагент недобросовестный, он узнает из допроса номинального директора этого контрагента. А суммы вычетов по проблемным контрагентам следователь/эксперт рассчитает, используя вашу налоговую отчетность. Таким образом, для того, чтобы подготовить обвинительное заключение, вы или ваша позиция следователю не нужны. То, что вы скажете следователю, пройдет мимо «фоном» и никак не повлияет на уже сформированную обвинительную позицию.

Мы хотим, чтобы вы осознали ситуацию. Логика уголовного обвинения — это паровоз, где одно цепляет другое, и никто не разбирается в составных частях:

- вот контрагент. По мнению следователя, контрагент недобросовестный. Это мнение может основываться на формальной позиции (допрос директора номинала, отсутствие в штате необходимого количества сотрудников, транзитные платежи по расчетному счету, адрес массовой регистрации и т.д.). Таким образом, по версии следователя, контрагент не мог выполнить работы/оказать услуги/поставить товар;

- если контрагент недобросовестный, значит, вы не проявили должную осмотрительность. И что бы вы не возразили, это не изменит этот довода следствия;
- вы заявили вычет по этому контрагенту, например по работам, которые контрагент не мог выполнить своими силами;
- заявив вычеты по недобросовестному контрагенту, вы незаконно уменьшили НДС к уплате.

Никто не будет разбираться, как именно вы проверяли контрагента, как встречались с его директором, как ваши менеджеры переписывались с менеджерами контрагента в почте, как согласовывали условия договора. Не мог выполнить работы или поставить товары! Все! Уголовное дело может быть возбуждено, обвинение предъявлено, дело уйдёт в суд, а ситуацию с оправдательными приговорами вы и сами знаете.

Вы можете заявить, что умысла на неуплату налогов у вас не было, а значит, уголовная ответственность невозможна. Однако этот довод также не работает. Умысел следствием констатируется формально, на практике его следствие не доказывает.

Встаёт вопрос: что делать? Как спастись?

Клиенты очень часто задают вопросы: а если мы заплатим в бюджет часть суммы налоговой задолженности, чтобы сумма долга составил менее 45 млн руб (чтобы переквалифицировать на ч. 1 ст. 199 УК РФ и констатировать истечение сроков давности привлечения к уголовной ответственности)?

Или другой вопрос: прекратит ли следователь уголовное дело, если оплатить часть задолженности, и она составит менее 15 млн руб, необходимой для части 1 ст. 199 УК РФ)?

Наш ответ на эти вопросы — нет. Частичное погашение задолженности не поможет переквалифицировать уголовное преступление.

Если обосновать это по научному, то ст. 199 УК РФ является формальной, и преступление является оконченным с момента неуплаты налогов в установленный Налоговым кодексом срок.

Если проанализировать нормы УК и УПК РФ регулирующие освобождение от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, то исходя из взаимосвязанных положений части 1 статьи 76.1, пункта 2 примечаний к статье 198, пункта 2 примечаний к статье 199 УК РФ и части 2 статьи 28.1 УПК РФ под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, предусмотренного статьями 198 — 199.1 УК РФ, следует понимать уплату в полном объеме недоимки, пеней и штрафов в размере, определяемом в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах с учетом представленного налоговым органом/экспертом по уголовному делу расчета размера недоимки, пеней и штрафов.

Таким образом, если погашение налоговой задолженности будет произведено частично, то не будут выполняться условия предусмотренные вышеприведенными нормами уголовного и уголовно-процессуального законодательства.

Частичное возмещение ущерба в соответствии с пунктом «к» части 1 статьи 61 УК РФ может быть признано следствием/судом лишь только обстоятельством, смягчающим наказание.

Выводы о том, как возбуждаются и расследуются уголовные дела по неуплате налогов

Следственный комитет может возбуждать дела по ст.199 УК РФ вообще без информации от вашей компании и без налоговой проверки. Система АСК НДС-2 даёт инспекции возможность видеть проблемных контрагентов как на ладони.

Когда обнаруживается крупный проблемный контрагент, все компании, заявлявшие вычеты по этому контрагенту, получают налоговые доначисления. Против директоров этих компаний могут быть возбуждены уголовные дела, если сумма доначислений будет больше 15 млн руб./45 млн руб.

Цепочка рассуждений инспекции/Следственного комитета: контрагент недобросовестный, он не мог исполнить сделку. Значит, вы не проявили должную осмотрительность. Вычеты по сделкам с таким контрагентом необоснованны. Все это в совокупности говорит о том, что ваша компания незаконно уклонилась от уплаты налогов. Из чего следует уголовное дело.

Ваши доводы следствию не интересны. У них есть своя методика что надо доказать, чтобы вменить вам уклонение от уплаты налогов и ваши доводы не влияют на позицию по уголовному делу.

Если вы решили прекратить уголовное преследование, то придется уплатить всю сумму недоимки, пеней и штрафов, которые фигурируют в обвинении. Частичная уплата налоговой задолженности не освободит вас от ответственности, а будет рассматриваться как обстоятельство, смягчающее наказание.

Вопрос №6. Дробление бизнеса – уклонение от уплаты налогов или разумные хозяйственные цели?

Нормативные акты:

1. [ст. 54.1, "Налоговый кодекс Российской Федерации \(часть первая\)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ \(ред. от 29.05.2023\)](#)
2. [Постановление Президиума ВАС РФ от 06.07.2010 N 17152/09 по делу N A29-5718/2008](#)
3. [<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\)](#)
4. [<Письмо> ФНС России от 31.10.2013 N СА-4-9/19592 "О направлении обзора практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды"](#)
5. [<Письмо> ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@ "О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации"](#)
6. [<Письмо> ФНС России от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@ <О направлении обзора судебной практики, связанной с обжалованием налогоплательщиками ненормативных актов налоговых органов, вынесенных по результатам мероприятий налогового контроля, в ходе которых установлены факты получения необоснованной налоговой выгоды путем формального разделения \(дробления\) бизнеса и искусственного распределения выручки от осуществляемой деятельности на подконтрольных взаимозависимых лиц>](#)

Содержание вопроса:

1. Дробление бизнеса: признаки и риски
2. Как ИФНС выявляет и доказывает дробление бизнеса?
3. Как на схемы с дроблением бизнеса смотря суды?
4. Каковы последствия выявления дробления бизнеса?

Дробление бизнеса: признаки и риски

Дробление бизнеса - использование нескольких организаций или ИП для искусственного перераспределения между ними выручки, имущества или работников. Цель - налоговая экономия от применения спецрежимов или налоговых льгот.

Основные признаки дробления бизнеса (Письма ФНС от 11.08.2017 N СА-4-7/15895@, от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@):

1. снижение налоговой нагрузки компании на ОСН после появления новых партнеров, использующих спецрежимы или льготы;

2. перевод сотрудников в новые фирмы без изменения функций и рабочих мест;
3. **взаимозависимость**;
4. взаимосвязанные виды деятельности, направленные на достижение общего результата;
5. общие поставщики и покупатели, помещения, сайты, контактные телефоны.

Выявив дробление бизнеса, ИФНС по итогам проверки доначислит налоги так, как если бы дробления не было. Например, признав незаконным применение УСН, доначислят НДС и налог на прибыль.

Как ИФНС выявляет и доказывает дробление бизнеса?

Деятельность взаимозависимых лиц, часть из которых применяют специальные режимы налогообложения, как правило, является основанием для пристального внимания налоговых органов с целью выявления и пресечения так называемого дробления бизнеса - схемы неправомерного уклонения от налогообложения.

Так, в общеизвестном [Письме](#) ФНС РФ от 31.10.2013 N СА-4-9/19592 «Обзор практики рассмотрения жалоб налогоплательщиков и налоговых споров арбитражными судами по вопросам необоснованной налоговой выгоды» дробление бизнеса перечислено среди самых распространенных схем уклонения от налогообложения.

Таким образом, первое, что можно сказать по этому поводу, – ведение бизнеса не одним лицом, а группой представляет собой проблему только тогда, когда на него обратила внимание ФНС. Чаще всего так происходит, если участники группы применяют специальные налоговые режимы, а не ОСНО. На сайте ФНС приведено именно такое определение **«дробления» - «искусственное создание нескольких лиц для соблюдения критериев, установленных для применения специальных налоговых режимов».**

Тем не менее на практике распределение бизнес-активности по нескольким лицам позволяет и применять льготы (например, для ИТ-отрасли), и создавать необходимые условия для получения лицензий и разрешений, и решать организационные проблемы юридической структуры.

На что же в первую очередь смотрят налоговики, когда определяют, является группа хозяйствующих субъектов схемой дробления или нет? Ответы можно найти в письмах, которые периодически выпускает ФНС и доводит до сведения своих подчиненных структур.

Приведенные в письмах ФНС критерии схем дробления общие. На практике налоговики при проверке обычно обращают внимание на какой-то один факт и от него разматывают цепочку дальше. **Приведем распространенные примеры таких фактов (на некоторые ФНС тоже ссылаются в своих инструкциях для инспекторов).**

1. Из существующей компании выделили новых хозяйствующих субъектов, которых перевели на спецрежим. Вариантов такого «выделения» может быть два:
 - новые субъекты получили функции структурных подразделений «головной» компании - кадров,

маркетинга, бухгалтерии, транспорта и т.д. и часть «старых» сотрудников, в том числе руководства;

- созданы субъекты-клоны – с аналогичным видом деятельности, структурой, но с показателями, позволяющими применять спецрежим;

2. Созданы новые субъекты исключительно для заключения «удобных» договоров с уже существующим бизнесом. Например, у компании сократилось число сотрудников на трудовых договорах, зато одновременно выросло количество договоров с ИП на то же самое, что делали сотрудники.

3. В цепочки закупок и реализации включены не обязательные и не выгодные экономически посредники (например, агенты).

4. Новые субъекты регистрируются в особой зоне, предоставляющей льготные условия налогообложения (как правило, условием таких зон является создание единственного предприятия, осуществляющего деятельность на соответствующей территории).

5. Субъект-держатель дорогих активов формально разделен с операционным бизнесом. Например, компании, ведущие операционную деятельность, арендуют помещения у как будто бы другой компании, которая на деле является аффилированной.

Такие схемы приносят сразу несколько выгод, например, арендные платежи могут быть вполне рыночного уровня и формировать «расходы» остальных компаний в группе. А в случае предъявления претензий бизнесу, на дорогостоящее имущество нельзя будет обратить взыскание.

6. Реальные владельцы бизнеса скрыты. Например, в учредителях новых компаний фигурируют лица из иностранных юрисдикций, руководство конкретной компании является номинальным и на деле никаких решений в бизнесе не принимает и т.п.

Обратите внимание! Чаще всего такие вещи выявляются в ходе налоговой проверки. Однако некоторые, например, заметное уменьшение числа сотрудников при прежних или растущих объемах продаж в том же бизнесе, могут привлечь внимание налоговиков и просто исходя из анализа сдаваемой им отчетности. Тогда данный факт может повлечь за собой изменение присвоенного компании уровня риска и включение ее план проверок в ближайшее время.

Даже если раздробленность, дающая выгоды, доказана, задачи ФНС на этом не заканчиваются. Чтобы привлечь «дробовиков» к ответственности, сотрудникам ФНС придется доказать, что так не случайно получилось, но выгодоприобретатели группы субъектов действовали с умыслом.

Методику доказывания умысла при создании схемы дробления налоговики разрабатывали совместно со Следственным комитетом России. **Получилось у них примерно следующее:**

1. свидетельские показания (например, сотрудники подтвердят, что по факту всегда выполняли не распоряжения своего непосредственного начальства, а указания уполномоченного сотрудника

«головной» компании, который формально никакого отношения к этим сотрудникам не имеет. Или ИП, заключившие с компанией договор на услуги, расскажут, что раньше были обычными сотрудниками, а теперь, чтобы не потерять работу вообще, вынуждены были зарегистрироваться как ИП по условиям нанимателя);

2. изъятые документы и иные носители информации, подтверждающие фактические намерения организаторов схемы и их реализацию (в качестве примера можно привести информацию из «полных» бухгалтерских баз или управленческих отчетов для внутреннего пользования);

3. результаты аудио- и видеофиксации действий руководства и ключевых сотрудников группы (напомним, что такие средства разработки тоже допускаются, хотя и требуют дополнительных разрешений от тех, кто их инициирует);

4. согласованность действий группы лиц (в том числе и юридических), нацеленная на минимизацию налоговых обязательств и обналичивание денежных средств (например, все участники группы синхронно переводят поступившие денежные средства в соответствии с определенным планом и это можно проследить по документам);

5. использование фирм-однодневок для манипулирования величиной расходов и НДС к уплате (например, те самые «агенты», которые с экономической точки зрения ни к чему, но в схеме движения денег присутствуют).

Обратите внимание! Приведенные методы относятся к сбору прямых доказательств. Круг косвенных доказательств шире. В него можно включить любой факт, указывающий или детализирующий обстоятельства.

В каждом конкретном случае **совокупность доказательств**, собранных в рамках мероприятий налогового контроля, **будет зависеть от конкретных обстоятельств**, установленных в отношении участников схемы и их взаимоотношений.

Как на схемы с дроблением бизнеса смотрят суды?

По логике налоговых органов, которую можно отследить из многочисленных судебных актов, «вне закона» оказывается любое сосуществование взаимозависимых лиц, если это сопряжено с применением льготных режимов налогообложения, общего (взаимозависимого) руководства, местонахождения и т.п.

Проанализировав складывающуюся судебную практику арбитражных судов округов, приведем основные критерии, которыми руководствуются налоговые органы и суды при рассмотрении дел подобной категории. При этом отметим, что дела о дроблении бизнеса являются доказательственными, то есть исход дела в конечном итоге зависит от того, удастся или нет налоговому органу доказать взаимосвязь двух или более хозяйствующих субъектов, осуществление ими единого производственного процесса, номинальность разделения и

фактическое совместное получение прибыли при уплате минимальных сумм налога в бюджет на специальных режимах налогообложения.

Важно! Суды неоднократно обращали внимание, в частности, на необходимость определения налоговой базы с учетом не только полученных участниками схемы доходов, но и понесенных ими расходов, а также на применяемую налоговыми органами методику начисления налогов.

Со стороны налогоплательщика также осуществляется процесс доказывания, но противоположных фактов: самостоятельности взаимозависимых предприятий, наличия у них самостоятельной деловой цели, отсутствия налоговой выгоды и др.

Налогоплательщику следует занимать активную позицию в споре и не уповать на то, что налоговый орган не докажет свою правоту, а оспаривать позицию ИФНС, представлять свои аргументы и факты, опровергающие доводы инспекции.

Исход подобных налоговых споров всегда сводится к оценке нижеизложенных обстоятельств деятельности налогоплательщика.

Таким образом, несмотря на достаточно продуманную методику выявления и доказывания схем дробления у ФНС, суды далеко не всегда встают на сторону налоговой. Примерно в половине случаев собранные ФНС доказательства судьям не кажутся достаточными, а вот право бизнеса вести дела так, как это удобнее в существующих условиях, по мнению судей никто не отменял.

Разберем несколько дел, в которых суды не поддержали ФНС, и резюмируем почему.

1. [Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 06.08.2020 N Ф01-11998/2020 по делу N А43-8186/2019](#). Суд указал, что компании, признанные ФНС схемой дробления, вели самостоятельную хозяйственную деятельность, имели собственные материальные и трудовые ресурсы, самостоятельно и в полном объеме уплачивали налоги по избранной системе налогообложения, несли расходы, характерные для организаций, ведущих реальную хозяйственную деятельность. Факт взаимозависимости компаний сам по себе не является безусловным основанием для того, чтобы делать выводы о наличии схемы и необоснованной налоговой выгоде;

2. [Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 18.03.2019 N Ф01-609/2019 по делу N А82-18645/2017](#). Суд установил, что организации, которые вписали в схему, были созданы и функционировали с 2002 года. Оборудование, производственные и технологические процессы были различны. Выпускаемая организациями продукция, а также состав покупателей продукции существенно различался. Использование одних и тех же помещений и территории, в том числе для хранения бухгалтерской документации и трудовых книжек, не свидетельствовало о ведении организациями единого бизнеса без его разделения. Станки были рассредоточены по всем участкам помещения без выделения отдельной зоны, что не нарушало требования

законодательства и было обусловлено экономией затрат. Использование организациями одного и того же IP-адреса объяснялось техническими особенностями подключения к Интернету, а также экономической целесообразностью. ФНС не смогла доказать подконтрольность денежных потоков одной группе лиц и использование единого сайта в Интернете;

3. [Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.03.2020 N Ф07-759/2020 по делу N А13-18722/2017](#). Суды установили, что включенные в схему ООО являлись самостоятельными организациями. У них были собственные имущество, персонал, отдельные торговые площади с автономной (независимой от других торговых точек) системой торговли, контрольно-кассовая техника. Товарооборот, закупка, хранение и реализация товара осуществлялись отдельно, единый отдел закупки отсутствовал. Компании заключали договоры с целью осуществления своей уставной деятельности и самостоятельно исполняли свои обязательства по заключенным договорам, несли расходы на содержание, производили расчеты в результате хозяйственной деятельности через свои счета, самостоятельно осуществляли бухгалтерский и налоговый учет, определяли объект налогообложения, налоговую базу, исчисляли налоги и представляли налоговую отчетность. Их деятельность была разделена по территориальному принципу, что не является ни нарушением, ни доказательством схемы;

4. [Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 19.06.2020 N Ф06-40022/2018 по делу N А12-20691/2018](#). Налоговый орган не установил фактов распределения обществами между собой полученной выручки (налоговой выгоды), наличия между обществами или их учредителями соглашения об этом, финансирования со стороны обществ друг друга. Не представлено доказательств объединения полученных денежных средств или их перечисления кому-либо или их совместного использования.

Таким образом, решающее значение для исхода дела о дроблении в суде имеют обстоятельства, которые свидетельствуют о том, что деятельность всех участников группы является реальной, независимой и экономически обоснованной. При этом у ФНС отсутствуют доказательства «централизованного» сбора и расходования средств и/или единого управления группой (например, через одних и тех же лиц в руководстве разных компаний).

Резюмируя, можно сделать следующие выводы:

- гражданское законодательство допускает совместную деятельность хозяйствующих субъектов в целях получения прибыли от осуществления предпринимательской деятельности. Совместная деятельность хозяйствующих субъектов сама по себе не свидетельствует о получении необоснованной налоговой выгоды;
- взаимозависимость участников сама по себе не может приравниваться к недобросовестности лиц при недоказанности противоправности их поведения (в том числе в целях налогообложения), не является отклонением от обычных условий хозяйствования, не противоречит нормам гражданского законодательства о свободе экономической деятельности;

- взаимозависимость как обстоятельство, свидетельствующее о получении необоснованной налоговой выгоды, может иметь правовое значение только тогда, когда такая взаимозависимость используется участниками сделки в целях осуществления согласованных действий, направленных на незаконное занижение налоговой базы. Вменя последствия взаимозависимости, налоговый орган должен доказать, что такая взаимозависимость повлияла на условия или экономические результаты сделок и деятельности участников;
- ведение деятельности вновь образованными юридическими лицами (в том числе взаимозависимыми), аналогичной той, что велась и проверяемым налогоплательщиком, не может свидетельствовать о разделении бизнеса и получении необоснованной налоговой выгоды.

Каковы последствия выявления дробления бизнеса?

Проверка налогоплательщика на предмет дробления бизнеса происходит через призму знаменитой [ст. 54.1 НК РФ](#).

Согласно [п. 1 указанной статьи](#), не допускается уменьшение налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога **в результате искажения сведений** о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика.

При выявлении схемы дробления бизнеса налоги доначисляются так, будто налогоплательщик не допускал нарушений. То есть, согласно [п. 28 Рекомендаций](#), необходимо определить действительные налоговые обязательства налогоплательщика с учетом:

- вменяемых доходов и соответствующих расходов;
- вычетов по НДС;
- налогов, уплаченных в рамках специальных налоговых режимов.

Данный подход основан на правовой позиции Президиума ВАС РФ из [Постановления](#) от 06.07.2010 N 17152/09.

НДС доначисляется в пределах цены, а не сверх сумм, полученных от покупателей (Определения СКЭС ВС РФ от 20.12.2018 [N 306-КГ18-13128](#), от 16.04.2019 [N 302-КГ18-22744](#), от 30.09.2019 [N 307-ЭС19-8085](#)).

Не так давно налоговая служба направила подчиненным обзор завершенных судебных дел в первом полугодии 2022 года для использования в работе (письмо ФНС от 06.07.2022 № БВ-4-7/8529). Самым интересным решением, рекомендованным к исполнению налоговыми органами на местах, является «новый» порядок учета налогов, уплаченных в составе группы, которую признали искусственно раздробленной для получения налоговых выгод.

По схеме, рассмотренной в судебном решении, компания передавала часть работ взаимозависимым лицам, чтобы применять УСН по всему объему деятельности. ИФНС выявила и

доказала наличие схемы дробления бизнеса. Головной компании были доначислены налоги на ОСНО, а подчиненные упрощенцы обратились за возвратом переплаты по налогам, которая по их мнению в таком случае образовывается.

Налоговая в возврате отказала и началась цепочка судебных решений, которая дошла до ВС РФ.

Верховный суд постановил:

1. налоги, которые подчиненные участники группы уплатили с дохода от искусственно разделенной деятельности, нельзя считать переплатой (следовательно, и возврату они не подлежат);
2. эти суммы нужно учитывать при определении налоговой обязанности по общей системе налогообложения организатора группы;
3. поскольку ИФНС не учла платежи по УСН участников группы при определении суммы к уплате для головной организации по итогам выездной проверки, это нужно сделать на основании судебного акта.

Таким образом, если ИФНС при проверке выявит дробление бизнеса и доначислит налоги компании-организатору, то, что заплатили в бюджет подчиненные участники, должно быть учтено при расчете сумм к доплате для «головы». Зачесть или вернуть эти средства по своему усмотрению подконтрольные участники схемы не смогут.