

**1 декабря 2022 года**

**Вебинар**

# **Новые тренды налогового контроля: к чему готовится в 2023 году**

**Наталюк Наталья** - Советник налоговой службы РФ II ранга, ведущий юрист по налоговым и гражданским спорам, эксперт при Палате общественных уполномоченных по защите прав предпринимателей в Москве

**[pravovest-audit.ru](http://pravovest-audit.ru)**

**+7 495 134-32-23**

 **ПРАВОВЕСТ** *Аудит*





## Манифест ФНС России

*Налоги — это мои и наши инвестиции в общее будущее. Мы все хотим добиться успеха, жить в развитом обществе и процветающей стране. И налоги — это основа. Каждый вправе рассчитывать на их справедливое распределение. Мы создаем такие правила, которые поощряют открытость, добросовестность и честность.*

### **100 % взаимного доверия и 0 % издержек**

Тратить время на заполнение деклараций, расчет и уплату налогов — это вчерашний день. Время — наш самый ценный ресурс. И, чтобы сохранить его, нам необходимо создать такую среду, в которой Служба и налогоплательщики взаимопредсказуемы и доверяют друг другу. Именно поэтому мы создаем системы, сервисы и услуги, чтобы максимально снизить наши общие издержки. Для нас важны время, деньги и эмоции каждого, и мы бережем их для развития бизнеса, совершенствования человека и общества.

### **Гарантии безопасности**

Мы ценим каждого налогоплательщика! Если он знает, что его бизнес в безопасности, что ему не грозит нечестная конкуренция или несправедливые претензии государства, тогда он может уверенно планировать свое будущее, а значит, инвестировать в будущее всего общества. Мы стараемся помочь каждому, даже если это не относится к нашим непосредственным обязанностям.

### **Открытость к диалогу**

Нам есть чем гордиться, но дальнейшее развитие невозможно без критики, без обратной связи от налогоплательщиков. А она может быть неприятной. Но это не повод ее игнорировать. К этому нужно быть готовым, сохраняя уважение к себе и налогоплательщику. Не скрывать свои ошибки, а исправлять и выяснять, как избежать их в будущем.

### **Мы развиваемся и стремимся стать передовой налоговой службой**

Наши решения, наши продукты, наши технологии признаются лучшими в мире. Мы этого добились, потому что изучали не только практики наших коллег из других ведомств и стран, но и опыт наших налогоплательщиков. И теперь мы готовы делиться своими успехами. Но самое главное — всё это невозможно без настоящих профессионалов. Служба развивается благодаря команде.

### **Обращение**

Перед нами очень сложная, но интересная задача. Ее решение потребует максимум усилий от каждого из нас. Нам предстоит поменять себя и подходы к нашей работе. Мы должны стать командой единомышленников, где каждый любит свое дело и является профессионалом.

**Вместе мы это точно сделаем!**

## Индикаторы деятельности ФНС

**Налоговые разрывы по НДС**  
на 01.05.22 к 01.05.21 **0,75%**  
Темп роста **+0,29п.п.**

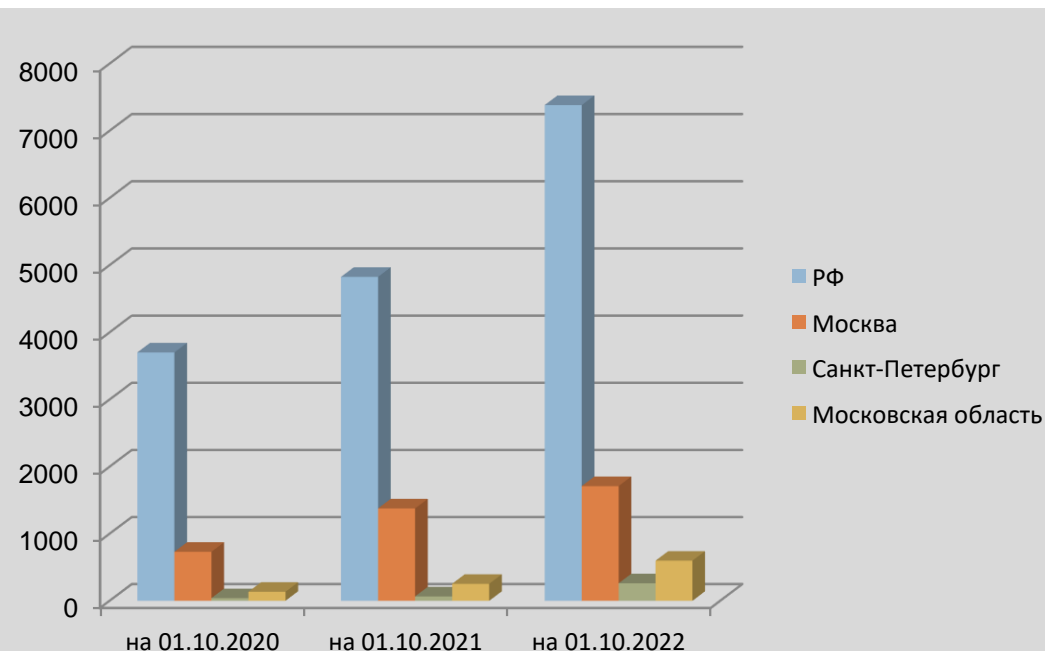
**Доля добровольной уплаты по КАР**  
на 01.04.22 к 01.04.21 **30,84%**  
Темп роста **-19,16п.п.**

Основным инструментом по профилактике и предупреждению нарушений налогового законодательства является аналитическая работа (до назначения выездной проверки). Диалог между налоговыми органами и налогоплательщиком позволяет совершенствовать модели взаимодействия. Это ведет к росту доли поступлений в результате добровольного уточнения налоговых обязательств и повышению уровня налоговой дисциплины.

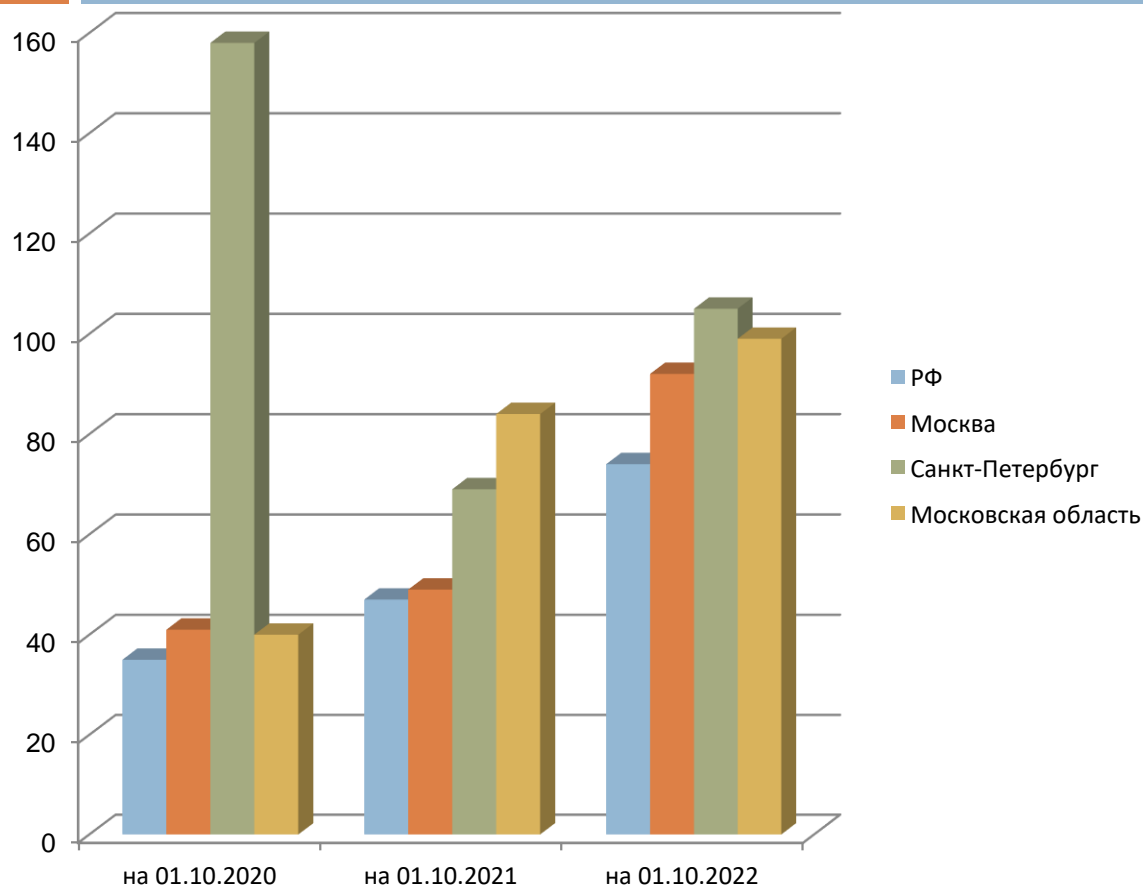
*Источник: Официальный сайт ФНС*

### КОЛИЧЕСТВО выездных проверок организаций

По РФ в целом	По Москве
01.10.2020- 3701	731
01.10.2021- 4826	1378
01.10.2022- <b>7383</b>	<b>1711</b>



## Средняя сумма доначислений на 1 выездную проверку организаций



### По состоянию на 01.10.2022:

В целом по РФ - **74** млн руб.

Москва - **92**

Санкт-Петербург - 105

Московская область - 99

### на 01.10.2021 :

В целом по РФ – **47** млн руб.

Москва - **49**

Санкт-Петербург - 69

Московская область - 84

### на 01.10.2020 :

В целом по РФ - **35** млн руб.

Москва - **41**

Санкт-Петербург - 158

Московская область - 40

По данным отчетов налоговых органов ф. 2-НК

«Древо связей», «**выгодоприобретатель**», «транзитер», «разрывник»

## АСК НДС-2 и «налоговый светофор»

В схеме взаимосвязей отводятся каждому определенные роли:

**Выгодоприобретатель** - «сущностная компания»

**Транзитер** - компания не ведущая реальной ФХД, имеющая признаки «технички», не имеющая прямых разрывов

**Разрывник** – компания, имеющая прямые разрывы со своими контрагентами, т.е. начальное звено неуплаты налогов



# «Бальная» система: поиск «сущностной» компании (выгодоприобретателя)

1. Фактические выгодоприобретатели - **50 баллов и более**
2. Потенциальные выгодоприобретатели - от **20** до **49** баллов
3. «Технички» или микробизнес - менее **20** баллов

## Внеоборотные активы компании за 2 года:

- 5 млн руб. и больше **+10 баллов;**
- от 100 тыс. руб. до 1 млн руб. **+5 баллов;**
- до 100 тыс.руб. **0 баллов**

## Доля вычетов по НДС:

- до 90% **+10 баллов;**
- от 90 до 95% **+ 5 баллов;**
- 95% и выше **0 баллов**

## Среднесписочная численность работников за 2 года:

- более 30 человек **+10 баллов;**
- от 10 до 30 человек **+ 5 баллов;**
- до 10 человек **0 баллов**

## Средняя ЗП работников за 2 года:

- 35 тыс руб. и более **+10 баллов;**
- от 15 до 35 тыс руб. **+ 5 баллов;**
- до 15 тыс руб. **0 баллов**

## Госконтракты:

- есть, на сумму более 1 млн руб. **+15 баллов;**
- нет **0 баллов**

## Объекты собственности (движимое и недвижимое имущество на балансе):

- числится **+15 баллов;**
- нет **0 баллов**

## Контролируемые сделки:

- есть **+15 баллов;**
- нет **0 баллов**

## Выездные налоговые проверки:

- да **+10 баллов;**
- нет **0 баллов**

## Расчетные счета:

- да **0 баллов;**
- нет **- 5 баллов**

## Возмещение НДС:

- да, более 1 млн руб. **+10 баллов;**
- нет **0 баллов**

## Записи о недостоверных сведениях :

- по юрилицу (адрес регистрации) **-5 баллов;**
- по учредителю **-10 баллов;**
- по руководителю **-15 баллов.**

## Федеральный реестр выгодоприобретателей

Причина включения в ФРВ - ранее установленные факты взаимодействия с техническими компаниями.

При попадании в ФИР практически любая сомнительная для инспектора операция может стать поводом для обязательной тщательной проверки, особенно в части НДС.

### Возможные «триггеры»:

- контрагент имеет признаки технической компании - минимальная стоимость активов, высокий удельный вес вычетов, численность сотрудников менее трех человек, расходы максимально приближены к доходам и т. д.;
- у контрагента нет источника закупки реализуемого налогоплательщику товара;
- контрагент замечен в связях с техническими компаниями;
- контрагент **не отвечает на требования, не является на допросы/вызовы.**

### Действия инспекторов:

- «отработка» предполагаемого выгодоприобретателя налоговых схем (вызов руководителя, требования представить документы/информацию, побуждения уточнить налоговые обязательства, озвучивание возможности назначения тематической или комплексной выездной проверки)

## Предпроверочный анализ - источники информации

### **Программно-информационный комплекс «ВНП Отбор»**

Оценка компании по 43 параметрам и начисляются баллы (например, налоговая нагрузка, уровень заработной платы и т.д.).

**АСК НДС** - автоматическая система контроля отслеживает цепочки операций с контрагентами.

**СУР АСК НДС** - дополнение к АСК НДС. Компании распределяются по степени риска неуплаты НДС («налоговый светофор»):

- высокая степень риска - компания не платит НДС, у нее нет средств для ведения реальной деятельности либо она замечена в связях с подозрительными юридическими лицами;
- низкая степень риска - компания исправно платит НДС в нужном объеме, имеет достаточное количество ресурсов, среди контрагентов нет однодневок и других сомнительных организаций;
- средняя степень риска - компания не попадает ни в одну из названных категорий.

Результаты оценки -определить очередность и перечень мероприятий налогового контроля.

**Информационная система «Налог-3»** - определение руководителя, собственника юрлица, наличие денежных средств на счетах и имущества. Оценка перспективы взыскания доначислений.

**ПИК «Однодневка»** - поиск фирм-однодневок среди контрагентов налогоплательщика.

**Прочие источники информации.** Различные федеральные информационные ресурсы (ФИР). Например, выписки по счетам, протоколы допросов и т. д.

**Внешние источники** - требования контрагентам, вызов сотрудников на допросы, запросы в банки и т. д.



## Возможные мероприятия и шаги

### при «прошупывании» налогоплательщика и принятии решения о ВМП

#### 1. Мероприятия по побуждению к добровольному уточнению налоговых обязательств

- информационные письма о «порочности» контрагента в части НДС
- требования о представлении пояснений
- вызов в инспекцию для дачи пояснений на рабочее совещание (группу)

#### 2. Отбор компаний на углубленный предпроверочный анализ (не устранивших риски на предыдущем этапе)

**3. Предпроверка** (контрольно-аналитические мероприятия) – **истребование документов/информации** (в т. ч п.2 ст.93.НК РФ), вызов на рабочее совещание, допрос свидетеля (должностные лица налогоплательщика, контрагентов). При КНП –осмотр помещений, предметов, документов, экспертиза.

**На данной стадии собирается до 80 % доказательств!!!**

Анализ представленных налогоплательщиком пояснений, документов с их сохранением в базе.

**4. Анализ** финансового состояния налогоплательщика и риска неуплаты доначислений (д/с на счетах, наличие имущества). **Заключение инспекции по результатам «предпроверки».**

**5. Принятие** вышестоящим налоговым органом решения о назначении/не назначении выездной проверки.



## ФНС указала каким должен быть «вызов» в инспекцию

Письмо ФНС от 02.12.2021 года № ЕА-4-15/16838

В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговым органам предоставлено право вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов (сборов) либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

1. ФНС выявлено, что в ряде случаев в уведомлениях **отсутствует подробное описание оснований вызова**;

- они представляют собой **вызов в налоговые органы на заседание комиссии по легализации налоговой базы**.

Направлением подобных уведомлений, **нарушается порядок истребования документов, предусмотренный ст. 93, 93.1 НК РФ**, а также подменяются мероприятия налогового контроля, предусмотренные п. 3 ст. 88 НК РФ.

2. Организация работы комиссий по вопросам правильности формирования налоговой базы вообще **отменена**. Т.е. в рамках камеральных налоговых проверок проведение комиссий по легализации налоговой базы не предусмотрено.

3. Важно указывать в уведомлении **подробное описание оснований вызова**. При отсутствии в уведомлении **конкретного вопроса для дачи пояснений**, по которому налогоплательщик вызывается в налоговый орган, а также отсутствие **ссылки на конкретную налоговую проверку или мероприятия налогового контроля, в рамках которых оно направляется**, лишает налогоплательщиков возможности подготовиться к представлению конкретных пояснений и подтверждающих документов. Кроме того, это ведет к необоснованным трозозатратам и неэффективности проведения должностными лицами налоговых органов мероприятий налогового контроля, а также к формированию у налогоплательщиков отрицательного отношения к налоговым органам в целом.

Письмо от 09.08.2022 года № ЕА-4-15/10350  
регламентирующее вызовы компаний  
для дачи пояснений

## На протокол заседания Рабочего совещания по легализации объектов налогообложения от №

ООО «...» (далее – общество), рассмотрев обстоятельства хозяйственной операции с ООО «...» (ИНН ...) и доводы ИФНС России №... по г. Москве (далее – инспекция), изложенные в ходе заседания, считает, что отсутствуют законные основания для отказа Обществу в праве на применение налоговых вычетов по НДС по данной операции в силу следующего.

Письмом от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 НК РФ» (далее – Письмо №БВ-4-7/3060@) ФНС России направила территориальным налоговым органам основанные на мониторинге правоприменительной практики, в том числе судебного разрешения споров, рекомендации по доказыванию и юридической квалификации обстоятельств, выявленных при проведении мероприятий налогового контроля, а также по обоснованию позиций налоговых органов при рассмотрении судебных споров, связанных с применением статьи 54.1 НК РФ. При этом из Письма №БВ-4-7/3060@ следует, что отказ на основании статьи 54.1 НК РФ в праве на применение налогового вычета по НДС в полной сумме возможен только при доказанности со стороны налогового органа одного из следующих обстоятельств:

- 1. спорная хозяйственная операция нереальна;**
- 2. спорная хозяйственная операция притворна (прикрывает фактическую операцию налогоплательщика с третьим лицом);**
- 3. налогоплательщик знал о допущенных контрагентом нарушениях в сфере налогообложения и извлекал из этого выгоду;**
- 4. при выборе контрагента налогоплательщик не проявил должную коммерческую осмотрительность.**

Между тем к хозяйственным операциям Обществу с ООО «...» **ни одно из приведенных оснований не применимо.**

- 1. Хозяйственные операции Общества с ООО «...» являются реальными.**

Общество отмечает, что в Письме №БВ-4-7/3060@ (пункт 2) указано, что для целей статьи 54.1 НК РФ главным критерием оценки хозяйственной операции на предмет правомерности признания ее в налоговом учете является реальность хозяйственной операции. При этом, как разъясняет ФНС, под реальностью операции следует понимать, имела ли место операция в действительности и получено ли исполнение по сделке налогоплательщиком; такой же правовой подход к определению «реальности хозяйственной операции» единообразно применяется судами (Определение ВС РФ от 29.11.2016 №305-КГ16-10399). Как следует из общения с инспекцией, **факт поставок товаров Обществу от ООО «...» не опровергается;** следовательно, невозможен отказ в применении налоговых вычетов по данному основанию.

## Вне проверок нельзя истребовать все документы по связям с контрагентом!

### Постановление АС Центрального округа от 15.12.2021 года по делу № А08-10169/2020

Инспекция вне рамок проверок (на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ) попыталась истребовать у компании большое количество документов, **относящихся к ее финансово-хозяйственной деятельности с контрагентом за целый год** (договоры, акты выполненных работ, карточки счетов бухучета, регистры налогового учета, обороты сч. 90.2 и 91.12 по всем видам учета и пр.).

Налогоплательщик не стал исполнять такое требование, а обжаловал его в судебном порядке. И правильно сделал, поскольку **суды трех инстанций поддержали компанию**, указав следующее:

- нормы НК РФ не предоставляют налоговым органам право истребовать у налогоплательщиков и их контрагентов документы и информацию **в рамках предпроверочного анализа** финансово-хозяйственной деятельности в отсутствие оснований, установленных пунктами 1, 2 ст. 93.1 НК РФ;
- на момент выставления требования инспекции **была известна конкретная сделка, заключенная между обществом и контрагентом.** При этом перечень указанных в требовании документов, свидетельствуют не об объективной заинтересованности налогового органа в получении информации по конкретной сделке (нескольким сделкам), а **об анализе взаимоотношений сторон за год;**
- спорное требование **нарушает права и законные интересы общества** путем возложения на него обязанностей по представлению документов в отсутствие соответствующих правовых оснований.

## Порядок запроса в рамках п.2 ст. 93.1 НК РФ от КС РФ

### Определение КС РФ от 07.04.2022 года № 821-О

▶ **Можно** запрашивать любые документы и информацию, связанные с конкретной сделкой или несколькими сделкам за разные периоды времени;

▶ **Нельзя** запрашивать документы и информацию, относящиеся ко всей деятельности налогоплательщика или к его деятельности за период, если запрашиваемые документы (информацию) нельзя связать с конкретными сделками.

*Например:*

-можно запрашивать все счета-фактуры и накладные за 2021 год, подтверждающие приобретение конкретного товара (например, с указанием конкретного арт.);

-нельзя запрашивать все договоры, учётную политику и оборотно-сальдовую ведомость (ОСВ) за 2021 год (документы относятся ко всей деятельности компании, нельзя связать их с каким-то отдельными конкретными сделками).

▶ **Можно** не указывать в требовании конкретные реквизиты запрошенных документов (номера, даты, наименование контрагента), если из запроса понятно, о каких сделках идёт речь,

▶ **Нельзя** запрашивать все документы по сделкам компании, относящимся к какому-либо направлению или периоду деятельности.

*Например:*

-можно запрашивать все договоры и первичные документы, подтверждающие реализацию товара, приобретенного у ООО «Кактус» (речь идёт о конкретных сделках по продаже конкретного товара поставленного конкретным контрагентом),

-нельзя запрашивать все документы, подтверждающие происхождение товара, от реализации которого получен доход в 2021 году (это запрос, относящейся к деятельности компании в целом за период, не позволяющий связать его с отдельными сделками).

## **Пункт 2 статьи 93.1 НК РФ не позволяет истребовать документы без указания сделки**

**Постановление АС Московского округа от 31.10.2022 года по делу № А40-74731/2022**

Общество получило требование в рамках п. 2 ст. 93.1 НК РФ о предоставлении документов (информации) по финансово-хозяйственным операциям за период с 2019 - 2021 годы.

Налогоплательщик посчитал данное требование незаконным, поскольку большой объем документов, касающийся деятельности общества, истребовался вне рамок проверок и **требование не содержало указания на конкретные сделки налогоплательщика, на контрагентов, относительно которых запрошены сведения.**

В ходе судебного разбирательства инспекция утверждала, что требование абсолютно законно, права и интересы налогоплательщика данным требованием не нарушаются, поскольку он не привлечен к налоговой ответственности, и для него отсутствуют правовые последствия неисполнения требования. Но суды посчитали иначе, поддержав общество:

- необходимые сведения могли быть запрошены путем направления требования о предоставлении информации **по конкретным сделкам**, а также получены путем проведения налоговой проверки;
- довод инспекции о том, что поскольку налогоплательщик не был привлечен к ответственности, то его права не нарушены, подлежит отклонению, т.к. возложение на юридическое лицо обязанности, не предусмотренной законом, нарушает права этого лица и предоставляет ему право на обжалование правового акта, содержащего неправомерные требования.**



## Инспекция может истребовать документы по сделкам с несколькими контрагентами

Постановление АС Северо-Западного округа от 24.10.2022 года по делу № А56-75819/2021

Вне рамок проверок инспекция на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ направила компании сразу 11 требований о представлении (информации) по сделкам с несколькими контрагентами.

Налогоплательщик посчитал данные требования незаконными и попытался признать их таковыми, с ссылкой на Определение КС РФ от 07.04.2022 № 821-О, указав на следующее:

- п. 2 ст. 93.1 НК РФ ограничивает полномочия налогового органа по истребованию документов и информации конкретной сделкой и ограничивает полномочия налогового органа по истребованию документов обоснованной необходимостью;

- инспекцией не представлено никаких доказательств существования какой-либо фактической необходимости истребования столь большого объема документов ни по одному из требований и ни по одной из сделок;

все требования направлены инспекцией с целью получения информации относительно деятельности налогоплательщика за указанные налоговые периоды вне предусмотренных НК РФ мероприятий налогового контроля.

Но суды в этом деле поддержали налоговый орган, отметив следующее:

-в Определении КС РФ от 07.04.2022 № 821-О указано, что количество запросов (требований) норма п. 2 ст. 93.1 НК РФ не устанавливает, что оставляет за налоговым органом право истребовать документы (информацию), относящиеся не только к одной, но и к **нескольким конкретным сделкам**, это право не может быть использовано вместо контрольных полномочий, подлежащих применению в рамках проведения налоговой проверки;

-требования касались предоставления ряда документов, имеющих отношение к конкретным сделкам с контрагентами компании, и **содержали все необходимые сведения, позволяющие идентифицировать запрашиваемые документы, что соответствует требованиям п. 2 ст. 93.1 НК РФ** (например, указаны договоры займов с номерами договоров и датами совершения операций). При этом из буквального толкования п. 2 ст. 93.1 НК РФ прямо не следует, что налоговый орган обязан указывать в требовании конкретные обстоятельства и мероприятия, в связи с которыми запрашиваются поименованные в требовании сведения.



## Ответ на требование № от 23 марта 2022 г. о предоставлении документов (информации)

ООО «Ромашка» (далее – «общество», «налогоплательщик») получено требование Межрайонной инспекции ФНС № по (далее – «инспекция», «налоговый орган») № от 23.03.2022 года о предоставлении документов (информации) (далее – «требование»), в соответствии с которым необходимо предоставить документы вне рамок налоговых проверок в соответствии с п. 2, абз. 2 п. 5 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – «НК «РФ»).

При анализе полученного требования обществом выявлены противоречия, не позволяющие должным образом дать ответ и подготовить соответствующие документы, необходимые налоговому органу для осуществления мероприятий налогового контроля.

Инспекцией указано, что Требование направлено в соответствии п. 2, абз. 2 п. 5 ст. 93.1 НК РФ.

Однако, в п. 2 ст. 93.1 НК РФ предусмотрено истребование документов (информации) в отношении конкретной сделки у участников таковой **вне рамок налоговых проверок.**

Учитывая, что налоговым органом указано на выставление требования в рамках п. 2 ст. 93.1, то есть **должны истребоваться документы по конкретной сделке.**

Однако, требование не **содержит в себе сведений о сделке**, по которой инспекции необходимо получить документы (информацию), при этом указано, что документы (информация) касаются деятельности ООО «Ромашка», то есть **самого налогоплательщика.**

Документы по п. 1.8. требования **также непосредственно касаются деятельности общества**, его взаимоотношений с различными контрагентами, а не являются характеризующими конкретную сделку.

Таким образом, у общества **нет уверенности в том, какие именно документы и на основании каких положений необходимо представить в налоговый орган.**

Пользуясь правами, предоставленными пп. 1 и 11 п. 1 ст.21 НК РФ, **общество в настоящий момент не может исполнить обязательства по представлению документов на основании требования № от 23.03.2022, в связи с неопределенностью данного требования, и просит налоговый орган, в целях надлежащего исполнения ООО «Ромашка» обязанностей налогоплательщика, разъяснить, по какой конкретной сделке у инспекции возникла необходимость в истребовании документов у общества по п. 2 ст. 93.1 НК РФ и каких конкретно документов (информации).**

С уважением,  
Генеральный директор

*Иванов*

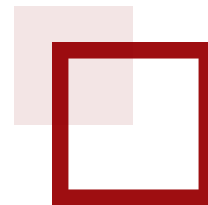
И.И.Иванов





## Допрос свидетеля

Налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетелей для дачи показаний **любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля** (пп. 12 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 90 НК РФ).



## Рекомендуемая форма повестки

Приложение № 10  
к письму ФНС России  
от 15 января 2019 г. № ЕД-4-2/356@  
(рекомендуемая форма)

\_\_\_\_\_ (Ф.И.О., адрес)

Повестка № \_\_\_\_\_ о вызове на допрос свидетеля

В соответствии со статьей 90 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) Вам надлежит прибыть «\_\_» \_\_\_\_\_ г. к \_\_ ч \_\_ мин. в \_\_\_\_\_ (наименование налогового органа) \_\_\_\_\_ (адрес налогового органа) в кабинет № \_\_\_\_ к \_\_\_\_\_ (должность, Ф.И.О. должностного лица налогового органа) для допроса в качестве свидетеля по обстоятельствам, касающимся деятельности \_\_\_\_\_,

(полное и сокращенное наименования организации (Ф.И.О. физического лица) \_\_\_\_\_ (наименование ИНН, КПП) в связи с \_\_\_\_\_ (наименование мероприятия налогового контроля, при проведении которого возникла необходимость в допросе свидетеля)

При себе необходимо иметь паспорт или иной документ, удостоверяющий личность.

При наличии причин, препятствующих явке по вызову в назначенный срок, прошу уведомить по телефону \_\_\_\_\_ или иным способом либо направить письменное заявление об этом по указанному выше адресу.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влечет ответственность, предусмотренную статьей 128 Кодекса.

Подпись должностного лица налогового органа

Телефон:

Повестку \_\_\_\_\_ о вызове \_\_\_\_\_ на допрос \_\_\_\_\_ свидетеля \_\_\_\_\_ получил \_\_\_\_\_ (дата, подпись, Ф.И.О. лица, получившего документ, для представителя указывается основание представительства (наименование и иные реквизиты документа, подтверждающего полномочия представителя)

## Форма протокола допроса

Приложение N 13  
к приказу ФНС России  
от 07.11.2018 г. N ММВ-7-2/628@

Протокол № \_\_\_\_\_ допроса свидетеля

дата \_\_\_\_\_

Допрос начат \_\_\_\_\_ ч \_\_\_\_\_ мин;

Допрос окончен \_\_\_\_\_ ч \_\_\_\_\_ мин.

(должность, наименование налогового органа, Ф.И.О.(1) лица, составившего протокол)

в помещении, находящемся по адресу: \_\_\_\_\_,

в соответствии с подпунктом 12 пункта 1 статьи 31 и статьей 90 НК РФ допросил \_\_\_\_\_ об обстоятельствах, имеющих значение для осуществления налогового контроля:

1. Фамилия, имя, отчество(1) \_\_\_\_\_;
2. Дата рождения \_\_\_\_\_;
3. Место рождения \_\_\_\_\_;
4. Место жительства \_\_\_\_\_;
5. Данные паспорта или иного удостоверяющего личность документа \_\_\_\_\_;

...  
Сведения о себе подтверждаю.

Свидетель: \_\_\_\_\_

**Свидетелю разъяснены его права и обязанности, установленные статьей 51 КС РФ и статьей 90 Кодекса.****Свидетель предупрежден об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, предусмотренной статьей 128 НК РФ.**

Свидетель: \_\_\_\_\_

Относительно обстоятельств, имеющих значение для осуществления налогового контроля, свидетель показал следующее: \_\_\_\_\_

С моих слов записано верно.

Свидетель: \_\_\_\_\_

Перед началом, при производстве, или по окончании допроса \_\_\_\_\_ от свидетеля, иных участвующих и присутствующих лиц \_\_\_\_\_ поступили (не поступили) замечания \_\_\_\_\_.

Содержание замечаний \_\_\_\_\_

Свидетель: \_\_\_\_\_

...  
Приложения к протоколу:

Протокол прочитан свидетелем, иными участвующими и присутствующими лицами.

Замечания к протоколу \_\_\_\_\_

Свидетель: \_\_\_\_\_

Копию протокола допроса свидетеля получил \_\_\_\_\_

**Внимание!**Несоблюдение законных процедур получения свидетельских показаний налоговым органом **влечет недопустимость данных доказательств** (например, Постановление АС ЗСО от 19.02.2020 № Ф04-7278/2019 по делу № А03-5201/2019).

## Краткая памятка по допросам

- **На допрос могут вызвать без выездной проверки.** Допрос не связан только с выездной проверкой. Могут вызвать в рамках камеральной налоговой проверки и предпроверочного анализа.
- **Штраф за неявку на допрос – 1000 руб.** Зачастую лучше взять паузу и уплатить штраф, чем без подготовки явиться на допрос. Также стоит учесть, что неправомерный отказ от «общения» с инспекторами или предоставление ложных показаний наказывается штрафом **в 3000 рублей.**
- **Берите копию протокола допроса.** Пригодится для оценки ситуации.
- **Отвечайте так, как нужно вам.** Помните, что вы вправе отвечать так, как считаете нужным. Требования налоговиков отвечать только да, нет, кратко или односложно неправомерны.
- **Читайте протокол перед подписанием.** Проверьте внимательно как инспектор записал ваши ответы. Ловушки: написан ответ без вопроса инспектора, искажения.
- **Не ходите на допрос в одиночку.** Возьмите с собой сопровождающего.
- **Не забывайте о возможности взять «тайм-аут» в ходе допроса, если вы устали.** Используйте то, что помогает вам снять стресс и сосредоточиться (перекус, вода, перерыв).

# Основные тесты от ФНС

Письмо ФНС от 10.03.2021 года  
№ БВ-4-7/3060

## АЛГОРИТМ проверки:

1. Тест на **РЕАЛЬНОСТЬ** операций или искажение сведений в учете

2. Тест на ущерб бюджету

3. Тест на сторону договора

4. Тест на умысел

(участие в схеме уклонения от налогов, получения выгоды либо знание о такой схеме) при заключении сделки с «технической компанией»

5. Тест на проявление осмотрительности в выборе контрагента



## Работы по разработки программного обеспечения - сомнительный контрагент

 Постановление АС Поволжского округа от 24.03.2022 года по делу № А55-16310/2021

(отказное определение ВС РФ от 07.07.2022 года № 306-ЭС22-11460)

Компания с целью выполнения работ по разработке программного обеспечения (ПО) для своего заказчика заключила договор с контрагентом. **Все необходимые документы были оформлены, работы для заказчика компании - выполнены.**

**Результаты ВПП:** доначисления 26 млн руб. (НДС и НП, штрафы (40%), пени

**Вердикт суда:**

**-нереальность сделок,** договорных отношений, налогоплательщик создал **формальный документооборот** со спорным контрагентом по оказанию услуг (выполнению работ) по разработке ПО для заказчика «Майкрософт Рус». Работы выполнены силами налогоплательщика;

**-оплата услуг спорному контрагенту осуществлена не в полном объеме, контрагент с налогоплательщика сумму долга не требовал (сроки исковой давности истекли) - формальные отношения;**

**-допрос сотрудника компании** - единолично выполнил работу по разработке проекта, подрядчики не привлекались. Подтвердил, что работы можно выполнить силами одного человека;

**-в штате спорного контрагента числился только директор без профильного образования (2-НДФЛ), т.е. не располагал трудовыми ресурсами, имеющими соответствующую квалификацию для выполнения вышеперечисленных видов работ;**

**-состав работ по договору подряда полностью совпадал с предметом договора компании с заказчиком.**

## Победа в деле по обвинению в формальном документообороте с контрагентом

Постановление АС Поволжского округа от 19.05.2022 года по делу № А65-4118/2021

По результатам выездной проверки инспекция обвинила компанию в схеме ухода из-под налогообложения путем **самостоятельного выполнения работы** для заказчиков и формального документооборота с сомнительными субподрядчиками для увеличения расходной части по налогу на прибыль и завышения вычетов по НДС. Итог проверки - доначисления 35 млн руб. Но бюджет пополнить не удалось.

Суды поддержали компанию, указав среди прочего следующее:

- контрагенты привлечены из-за невозможности выполнить весь объем работ своими силами, что подтверждено, **представленным в ходе проверки расчетом трудозатрат и ежемесячным списком сотрудников компании задействованных на объектах;**
- инспекция не привела расчета трудозатрат для соотнесения его с количеством сотрудников компании по штатному расписанию и табелю учета рабочего времени и факт выполнения работ на объекте подтвержден;
- заказчиками работы приняты и оплачены путем безналичного перечисления денежных средств. С полученной от заказчиков выручки уплачены НДС и налог на прибыль, что не оспаривается инспекцией;
- **контрагенты являлись и являются действующими организациями, давно работающими на рынке, имеющими хозяйственные отношения с иными контрагентами, кроме налогоплательщика;**
- налогоплательщиком проверена правоспособность контрагентов, их государственная регистрация в качестве юрлиц;

*продолжение*

- нет доказательств выведения денежных средств из легального хозяйственного оборота через цепочку организаций путем перечисления денежных средств самому заявителю или лицам, имеющим к нему отношение;
- отсутствие работников у контрагента само по себе не является признаком недобросовестности, поскольку закон не обязывает организацию иметь собственные основные средства и штат работников при осуществлении хозяйственной деятельности;
- отсутствие у контрагентов персонала, имущества, складских помещений в собственности не доказывает отсутствия реальных хозяйственных операций;
- отсутствие информации о субподрядчиках в исполнительной документации и иных документах, сопровождающих строительство, вызвано отсутствием согласования Заказчика на их привлечение. Но отсутствие такого согласования не свидетельствует об отсутствии реальных взаимоотношений между компаниями;
- **привлечение субподрядчиков в отсутствие согласования грозило обществу финансовыми и репутационными потерями. В такой ситуации, налогоплательщик не мог отразить в документах наименования субподрядчиков и в тех документах, в которых должны были фигурировать работники субподрядчиков указывались ответственные сотрудники компании;**
- **отсутствие согласия заказчика на привлечение субподрядчиков свидетельствует о нарушении условий договора, но не об отсутствии между подрядчиком и субподрядчиком реальных взаимоотношений и разумной экономической цели, то есть может иметь только гражданско-правовые, а не налоговые последствия;**
- **отсутствие в исполнительной документации сведений об инженерно-техническом персонале контрагентов не доказывает невыполнение соответствующего объема работ указанными субподрядными организациями, поскольку такая практика заполнения журнала была обычной для заказчика и применялась им практически ко всем субподрядным организациям;**
- контрагенты на момент заключения договоров на строительство обладали необходимыми допусками, которые в свою очередь подтверждают наличие у данных организаций специалистов, образования, профиля и стажа, необходимых для выполнения указанных работ, на которые предоставляется допуск;
- судами установлено, что для выполнения всего объема работ по договорам подряда в сроки, установленные в договорах, компания имела необходимость в привлечении сторонних организаций в более чем два раза превышающем штат сотрудников ;
- **показания опрошенных в ходе проверки лиц противоположны. Суды указали, что показания свидетелей не имеют какого-либо определяющего значения, а исследуются в совокупности с другими доказательствами.**



## Ст. 54.1 НК РФ - позиция представителей Фемиды

Решение АС Москвы от 17.08.2022 года по делу № А40-107955/22-140-2041  
(Постановление 9 ААП от 20.10.2022 года № 09АП-69272/2022)

### Оценка реальности поставки:

**-голословных утверждений недостаточно, что товар поступил напрямую от фактического поставщика, минуя «техничку»:**

«...в решении нет обстоятельств транспортировки товара (маршрут, запросы в транспортные компании, ГИБДД по системе «Поток», проверка фактического существования автотранспорта, пропускной системы на складах компании, поставщиков, журналов въезда и выезда автотранспорта, допросы водителей, анализ банковских выписок на предмет отсутствия взаимосвязи контрагента с транспортными средствами, на которых перевозился товар...»;

**- отказные показания руководителей сомнительных контрагентов не являются безусловным обстоятельством, свидетельствующим о непричастности к руководству компаниями. Стоит учитывать тот факт, что лицо, отрицающее свою причастность к деятельности юрлица, может иметь личную заинтересованность в непредставлении сведений, необходимых для налогового контроля и на основании ст. 51 Конституции РФ может не свидетельствовать против себя**

## «Технические» контрагенты – победа на стадии возражений

Крупному дистрибьютору телекоммуникационного оборудования по итогам ВМП был вручен акт на **203 млн руб.** налогов к доплате (не считая пени и штрафов).

По утверждению инспекции, 3 поставщика налогоплательщика - это «технические компании». Они не могли в действительности поставлять ему товары, т.к. не имели признаков реальных хозяйствующих субъектов. В акте предлагалось отказать покупателю в учете для целей налогообложения как стоимости купленных товаров, так и соответствующих вычетов по НДС.

### Наша позиция:

- **1 из контрагентов состоит на учете в той же инспекции, что и проверенный налогоплательщик**, причем в акте имелись сведения о проведенной в ее отношении выездной налоговой проверке за тот же период, что и в отношении клиента. Проведенные проверки контрагента свидетельствовали о признании надлежащей правосубъектности, т.е. способности иметь и осуществлять права и обязанности;

- ошибка в оценке другого поставщика как «технической компании» крылась, в том, что **в проверенном периоде клиент являлся для него не только покупателем, но и поставщиком. Но в отличие от покупок налоговый учет операций по реализации товаров спорному контрагенту инспекцией пересмотрен не был;**

- за давностью лет и в силу незначительности объемов поставок клиент не смог пояснить обстоятельства заключения и исполнения сделки с 3 спорным поставщиком, поэтому **счел допустимым принять на себя часть налогового бремени, приходящуюся на торговую наценку «проблемного» поставщика.** В основу контррасчета были положены сведения о задекларированной таможенной стоимости товаров, импортированных в РФ и реализованных после этого проверенному налогоплательщику.

**!** В свете разъяснений ФНС позиция налогового органа в отношении 3 контрагента также **поменялась** - в связи с установленными фактами движения товаров по цепочке продавцов (от импортера до проверенного налогоплательщика) **в качестве ННВ были вменены к доплате налоги только в части выявленной наценки «технических компаний».**

### Письмо ФНС от 10.10.2022 года № БВ-4-7/13450@

- выявление ННВ не предполагает определения налоговой обязанности в более высоком размере (что по сути означало бы применение санкции), а может служить основанием для доначисления суммы налога, подлежащей уплате в бюджет таким образом, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом;
- налоговые органы не освобождаются от обязанности в рамках контрольных процедур принимать исчерпывающие меры, направленные на установление действительного размера налогового обязательства налогоплательщика;
- налогоплательщик, использующий формальный документооборот с участием «технических» компаний, вправе учесть фактически понесенные расходы при исчислении НП в случае предоставления им (наличия у налогового органа) сведений и документов, позволяющих вывести фактически совершенные хозяйственные операции из не облагаемого налогами оборота, при этом расчетный способ определения суммы налога в указанных случаях не применяется.

*Определение СКЭС от 19.05.2021 № 309–ЭС20–23981 по делу № А76–46624/2019, судебные акты по делу № А40-77108/2020*

## Судебная практика по установлению ДНО по итогам проверок

- если в цепочку поставки товаров включены «технические» компании, и в распоряжении налогового органа имеются сведения и доказательства, в т.ч. раскрытые налогоплательщиком - покупателем, позволяющие установить «фактического исполнителя», то **ННВ покупателя может быть признана та часть расходов, учтенных при исчислении налога на прибыль организаций и примененных им налоговых вычетов по НДС, которая приходится на наценку, добавленную «техническими» компаниями.**

*Определение СКЭС от 15.12.2021 № 305–ЭС21–18005 по делу № А40–131167/2020 (ООО «Спецхимпром»)*

- раскрытие налогоплательщиком после окончания налоговой проверки реального контрагента посредством подачи «уточненки» за уже проверенный период, совершенное после вступления в силу решения по результатам проверки, не допускает формального подхода со стороны как судов, так и налогового органа и **влечет необходимость оценки доводов налогоплательщика о раскрытии им реального контрагента.**

*Определение СКЭС от 12.04.2022 № 302–ЭС21–22323 по делу № А10–133/2020 (ООО «НБС-Групп»)*

- **установление налоговых обязательств при подаче налогоплательщиками уточненных деклараций после окончания ВМП.**

В случае подачи налогоплательщиками «уточенок» после окончания ВМП налоговый орган вправе их проверить в рамках камеральной или повторной ВМП налогоплательщика (в части уточнения).

Если «уточненки» поданы до принятия решения по результатам ВМП - инспекция также имеет право провести домероприятий налогового контроля и учесть показатели деклараций при принятии решения по ВМП.

Результаты камеральной или повторной ВМП (в части уточнения) уточненных деклараций могут быть учтены инспекцией в счет выявленной ВМП задолженности посредством внесения изменений, а также отмены ранее принятого решения по результатам ВМП.

*Пункт 44 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», постановление Президиума ВАС РФ от 16.03.2010 № 8163/09 (ООО «Дирол Кэдбери»)*

## Судебная практика по установлению ДНО по итогам проверок

- создание налогоплательщиком формального документооборота с «техническими» компаниями, находящимися на ОСН, для минимизации налогообложения (с учетом установления инспекцией согласованности действий должностных лиц общества и спорных контрагентов) при приобретении товара фактически у производителей, не являющихся плательщиками НДС, **влечет полный отказ в праве на вычет НДС, при этом не допускается полное исключение инспекцией фактически понесенных затрат на приобретение товара из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль - это противоречит принципу добросовестного налогового администрирования.**

Определение ВС РФ от 30.11.2021 № 309-ЭС21-22364 (по делу № А76-11675/2020 по заявлению ООО Комбикормовый завод «Здоровая ферма») и от 23.03.2022 № 306-ЭС22-1981 (по делу № А49-6991/2020 по заявлению ООО «Тройка»), постановления АС СКО от 18.04.2022 по делу № А32-8016/2021 (ООО «Южная Корона – Брюховецкий комбикормовый завод») и от 29.03.2022 по делу № А63-2896/2021 (ООО «Северное»)

- **доначисление налогов должно быть произведено так, как если бы договоры были напрямую заключены между налогоплательщиком и реальными исполнителями.**

Постановления АС ЗСО от 08.04.2022 по делу № А27-26158/2020 (ООО «Сибирская тепловозная компания»), от 27.04.2022 по делу № А45-17529/2021 (АО «Новосибирский механический завод «Искра»)

Необходимость учета при определении размера недоимки по НП и НДС параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах лиц, осуществивших фактическое исполнение по сделкам в рамках легального хозяйственного оборота, при нахождении в распоряжении налогового органа сведений и документов, которые позволяют установить данных лиц, ( постановления АС ПО от 25.02.2022 по делу № А12-5451/2021 (ООО «Торговый Дом «Растворо-Бетонный комбинат»), от 25.03.2022 по делу № А72-16328/2020 (ООО «ТАН»), от 24.03.2022 по делу № А65-12429/2021 (ООО ПИК «Энергия»).

# Аудит со страховкой от налоговых претензий

## Основные налоговые опасности в 2022 году

- ✓ Побуждение к добровольному увеличению налоговых обязательств
- ✓ 70 млн – средние доначисления по ВМП по РФ
- ✓ Субсидиарная ответственность должностных лиц
- ✓ Уголовная ответственность за неуплату налогов от 15 млн



**Маргарита Дружинина**  
Управляющий партнер  
«Правовест Аудит»

**Узнать цену  
за 1 мин**



<https://clck.ru/32p4Wp>

# Ближайшие мероприятия

2 декабря 10:00 – 15:00 НАЛОГОВЫЙ БИЗНЕС-ФОРУМ

**Налоги, бизнес и контроль. Изменения — 2023. Рекомендации  
ФНС и экспертов**

Участие – бесплатно

Оффлайн



<https://clck.ru/32p5rg>

Онлайн



<https://clck.ru/32p64q>

# Ближайшие мероприятия

20 декабря 11:00 – 13:00 КРУГЛЫЙ СТОЛ

**Расчеты с работниками и отчетность по «зарплатным налогам»: закрываем 2022 год и готовимся к изменениям 2023 года**

- Участие – 4800 руб.



<https://clck.ru/32p5hZ>

Включено в подписку «В курсе дела» и Абонемент «Хочу всё знать»



# МАТЕРИАЛЫ КРУГЛОГО СТОЛА



ВИДЕОЗАПИСЬ

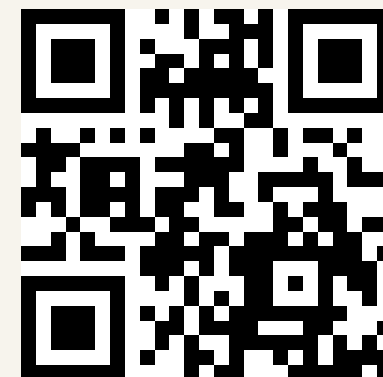


ПРЕЗЕНТАЦИЯ

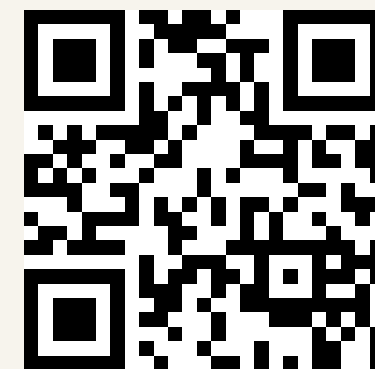


КОНСПЕКТ

- **ФСБУ 25/2018. Практика применения для арендаторов**
- **Что делать, если налоговая предлагает «уточниться» и доплатить за контрагента**



<https://clck.ru/32p5xx>



<https://clck.ru/32p4xb>

Включено в подписку «В курсе дела» и Абонемент «Хочу всё знать»

## ПРЕДЛОЖЕНИЕ месяца – только в декабре!

Чтобы успевать за изменениями законодательства и иметь верную позицию, совпадающую с требованиями налоговых органов, судов и аудиторов! Тогда для Вас в декабре:



<https://clck.ru/32p5Zr>



~~23 300 Р~~ **16 300 Р**  
Цена на 3 месяца

### ПОДПИСКА «В КУРСЕ ДЕЛА»

- ✓ Круглые столы (онлайн)
- ✓ База знаний 3 в 1
- ✓ Закрытый чат в Телеграмм

В ПОДАРОК\* при Финансовом аудите

\*действителен до 31 декабря 2021 г.



~~56 600 Р~~ **45 200 Р**  
Цена на 3 месяца

### АБОНЕМЕНТ «ХОЧУ ВСЕ ЗНАТЬ»

- ✓ Консалтинг 6 час, ответы с гарантиями
- ✓ Подписка «В курсе дела»
- ✓ Ответы на вопросы в Telegram-чате

В ПОДАРОК\*\* при Комплексном аудите

\*\*действителен в течение трех месяцев

*Предложение действует до 02 декабря*

**ПОДПИШИТЕСЬ НА НАШ Telegram**

**КАНАЛ: [https://t.me/pravovest\\_audit](https://t.me/pravovest_audit)**



<https://clck.ru/32p52f>



## КОНТАКТНЫЕ ТЕЛЕФОНЫ:



**Дарья: +7 (968)923-09-81;  
admin@pravovest-audit.ru**



**115 093, г. МОСКВА, 1-й ЩИПКОВСКИЙ ПЕР., Д.  
20, ЭТАЖ 2, ОФИС 211. тел.:+7 (495)134-32-23**



**pravovest-audit.ru**



**Telegram Pravovest\_Audit**