

23.11.2021 года

Вебинар

Тема:

Налоговый контроль в кейсах

Наталюк Наталья - Советник налоговой службы РФ II ранга, ведущий практикующий юрист по налоговым и гражданским спорам компании «Правовест Аудит», эксперт pro-vo по при уполномоченным по защите прав предпринимателей в Правительстве Москвы

pravovest-audit.ru

+7 495 134-32-23

 ПРАВОВЕСТ *Аудит*



**Обеспечение доходной части бюджетов всех уровней
на основе использования передовых цифровых технологий
в процессе налогового администрирования**

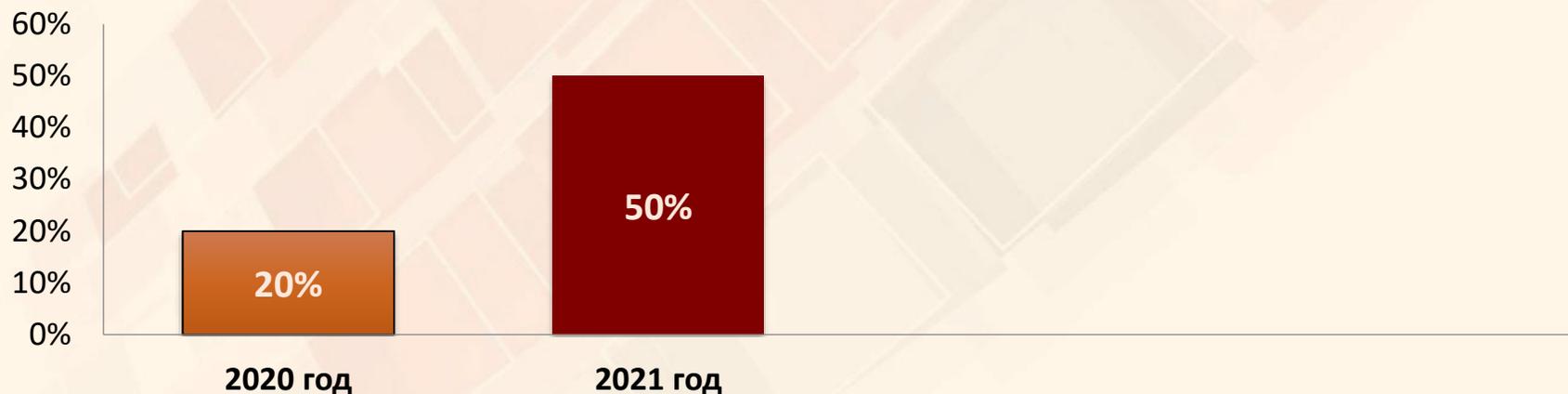
**Создание прозрачной налоговой среды,
побуждающей налогоплательщиков к добровольному исполнению
обязательств перед бюджетом**

БОРЬБА С НАЛОГОВЫМИ СХЕМАМИ
(формальное дробление, «технические» контрагенты,
мнимые и притворные сделки и пр.)

Тематические проверки из-за контрагентов/поставщиков

Тематические выездные проверки по НДС (разрыв более 3,5 млн руб.).

Доля тематических проверок в комплексных выездных в 2021 году:



«Разрывом» признается отсутствие источника для вычета НДС не только в отношении прямой сделки налогоплательщика с продавцом (подрядчиком, исполнителем), но и в ситуации, когда продавец (подрядчик, исполнитель) или его контрагенты не обеспечили наличие источника для применения вычета по сделкам в связанной цепочке движения товаров, работ, услуг.



**Защита
на стадии «разговора» с инспекцией**



Тактика общения и поведения

- Анализ уведомления (требования) о выявлении «разрыва» и добровольном уточнении налоговых обязательств компании;
 - Подготовка к «разговору», письменному пояснению о непричастности к НДС-схеме, сбор доказательств, оценка рисков
 - Явка на «комиссию» с пояснениями , доказательствами (например, проявления должной степени осмотрительности при выборе контрагентов)
- 



**Защита
на стадии истребования
документов и информации**



Запрос документов и информации

Скрытая проверка налогоплательщика

Постановление Девятого ААС 27.09.2021 года по делу № А40-20258/2021

Требование о представлении документов и информации, основание - **п. 2 ст. 93.1 НК РФ**
Налогоплательщик:

- невозможность предоставления всех документов в связи с большим объемом;
- истребуются документы не в отношении конкретной сделки, а по нескольким тысячам сделок;
- нет обязанности предоставлять документы, не связанные с конкретной сделкой, вне рамок налоговой проверки.

Суд признал штраф незаконным:

- в требовании не идентифицированы конкретные сделки, относительно которых истребуются запрашиваемые документы;
- не указано, в рамках какого мероприятия налогового контроля истребуются документы, а перечислены одновременно все предусмотренные НК РФ основания для истребования документов.
- запрос документов и информации по всем договорам за продолжительный период времени не может расцениваться как запрос о конкретной сделке.

Фактически проводится проверка деятельности налогоплательщика.

Истребование документов вне рамок проверок «Предпроверочный анализ»

Решение АС Москвы от 05.10.2020 года по делу № А40-211149/18-115-4949
(2-ой круг рассмотрения спора)

Вне налоговой проверки требование предоставить пояснения и документы, касающиеся деятельности компании на протяжении 3 лет.

Суд:

- Согласно п. 2 ст. 93.1 НК РФ полномочия налоговых органов об истребовании у налогоплательщика документов (информации) вне рамок налоговой проверки не абсолютны.
- Требование вне рамок проверки, должно быть обоснованным, т.е. содержать сведения о том, по какой конкретно сделке и в рамках проведения каких именно мероприятий истребуются документы (информация).
- Новый вид проверки: «предпроверочный анализ» в качестве самостоятельного основания для истребования пояснений (документов). Основание - письмо ФНС России от 10.11.2011, приказ Управления ФНС по г. Москве от 16.07.2009.



Запрос документов и информации Скрытая проверка налогоплательщика

Решение АС Москвы от 14.10.2021 по делу № А40-105384/2021

Суд признал незаконным истребование налоговым органом со ссылкой на п. 2 ст.93.1 НК у налогоплательщика документов вне рамок налоговой проверки. Налогоплательщик указал на незаконность требований, как противоречащих положениям п. 2 ст. 93.1 НКРФ. Запрос такого количества документов, за 3 года может проводиться исключительно в рамках выездной проверки.

Суд признал привлечение к ответственности незаконным, указав:

-п. 2 ст. 93.1 НК не предусматривает возможность истребования документов у самого налогоплательщика, а направлена на получение информации о налогоплательщике и о его сделках у контрагентов или иных лиц, у которых такие документы (информация) могут находиться.

-иное понимание п. 2 ст. 93.1 НК РФ приводит к возможности постоянного и принудительного мониторинга деятельности налогоплательщика, которая расходится с целью законодателя. В статье 105.26 НК РФ законодатель указал на добровольный характер налогового мониторинга.

-инспекция указала в требовании: «вне рамок налоговой проверки», но такого мероприятия налогового контроля не существует. Фактически осуществляется «предпроверочный анализ». На это указывает и большой объем запрашиваемых документов - за 2 года. Но мероприятия налогового контроля в НК РФ нет, и ссылки на него в требовании тоже не может быть.

Нельзя требовать любые документы в рамках «камералки»

Постановление АС Северо-Западного округа 18.01.2021 по делу № А56-38742/2020

Суть: Инспекция в рамках «камералки» затребовала договоры, акты сверок, акты о зачете взаимных требований, расшифровки дебиторской и кредиторской задолженности, доверенности.

Позиция инспекции и УФНС:

- перечень документов, указанных в статье 172 НК не является закрытым;
- указывать в требовании ссылки на п. 8 статьи 88 НК необязательно;
- документы подтверждают «наличие договорных отношений и статус исполнения взаимных обязательств»
- ст. 54.1 НК РФ.

Позиция судов апелляционной и кассационной инстанций:

- недопустимо произвольно истребовать документы;
- п. 8 статьи 88 НК - право налогового органа на истребование документов ограничено определенным кругом документов и отсылка к ст. 172 НК РФ указывает на то, что **истребованию подлежат лишь те документы, которые поименованы в данной статье, как основания предоставления налоговых вычетов**;
- п. 1 ст. 172 НК РФ - право на применение вычетов поставлено в зависимость от наличия счетов-фактур и первичных документов, подтверждающих принятие на учет (работ, услуг), имущественных прав. **Иные документы (в том числе, договоры и регистры бухгалтерского учета) в качестве основания для применения налогового вычета в ст. 172 НК РФ не упоминаются.**
- довод УФНС о правомерности истребования со ссылкой на **ст. 54.1 НК РФ**, несостоятелен. Ст. 54.1 НК РФ устанавливает пределы осуществления налогоплательщиком прав по исчислению налоговой базы и суммы налога. Она не регулирует порядок проведения «камералок» и не может трактоваться, как расширяющие допустимый объем истребуемых документов, установленный п. 8 ст. 88 НК.

Письма Минфина и ФНС (письма от 27.12.2007 №03-02-07/2-209, от 17.01.2008 №ШС-6-03/24@).



В рамках «камералки» что попало не истребуют!

Постановление АС Волго-Вятского округа от 20.05.2021 года по делу № А28-8268/2020

В рамках КНП по возмещению НДС, инспекция затребовала документы, подтверждающие право на вычет по покупке оборудования, в том числе оборотно-сальдовые ведомости по счетам 01, 02, 08, 10, 60, 62, 76.

Налогоплательщик отказался предоставлять ОСВ : при КНП с НДС к возмещению инспекция вправе требовать документы, которые подтверждают право на вычет, оборотно-сальдовые ведомости его не подтверждают.

Суд поддержал налогоплательщика.



БЕЗ СУДА: отменен штраф за непредставление документов в ходе выездной!

Суть: В ходе выездной проверки было истребовано **более 3 500 документов** (3 требования) : договоры, сметы, счета-фактуры, акты КС-2, КС-3, журналы производства работ и др. по финансово-хозяйственным взаимоотношениям с 30 контрагентами (как заказчиками, так и субподрядчиками), а также различные регистры бухгалтерского и налогового учета и т.д.

Инспекция отказала в продлении сроков и оштрафовала ее на 850 тыс. руб.

Решения инспекции о привлечении к ответственности **были успешно обжалованы нами в вышестоящий налоговый орган.**

Принятые доводы:

1.Отсутствует вина, как обязательный элемент состава правонарушения, по п. 1 ст. 126 НК РФ, т.к. **истребован значительный объем и были объективные препятствия для исполнения 3 требований налогового органа в 10-дневный срок** (ограниченность трудовых ресурсов по подбору и изготовлению копий большого объема документов и т.п.).

2.Своевременное представление ходатайств о продлении сроков представления документов, представление истребуемых документов в сроки, указанные компаний в таких ходатайствах.

3.Необоснованность привлечения к ответственности за непредставление документов, которые фактически отсутствовали у компании и не велись ею в принципе, Так, например, налоговый орган наложил штраф за непредставление коллективного договора, карточек по счетам 03, 04, 05, 07, 09, 15, 16, 20, 25, 43, 45, 58, 63, 67, 79, учет по которым вообще не велся в компании и т.п.



**«Проблемные контрагенты»
и
подстраховка от налоговых рисков**



Статья 54.1 НК РФ: Условия обоснованной налоговой выгоды

- 1. Не допускать ИСКАЖЕНИЙ учета и отчетности, уменьшающих налоговую базу**
- 2. Целью сделки не должна быть неуплата и (или) зачет (возврат) сумм налога**
- 3. Сделка должна исполняться лицом, с которым заключен договор или лицом, которому обязательство передано по договору или закону**

- 1. Подписание документов неуполномоченными или неустановленными лицами;**
- 2. Неисполнение контрагентом налоговых обязательств;**
- 3. Возможность достижения того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законом сделок**

НЕ МОГУТ РАССМАТРИВАТЬСЯ в качестве САМОСТОЯТЕЛЬНОГО ОСНОВАНИЯ для признания уменьшения налогоплательщиком налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога неправомерным.

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

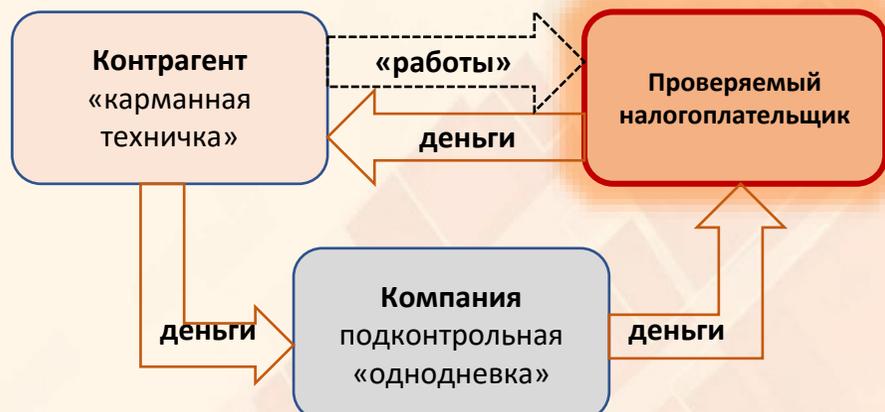
4. Тест на умысел

(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

«Технические компании» и выгодоприобретатель

Определение Верховного суда от 13.08.2020 года № 305-ЭС20-10538



Применена ст. 31 НК РФ в части расходов «техничек» расходы, понесенные спорными контрагентами в интересах Общества, квалифицированы как расходы, понесенные непосредственно Обществом, которые могут быть приняты в уменьшение налоговой базы по налогу прибыль организаций.

Дано понятие **«техническая компания»** и ее отличие от «однодневки» - ««Техническую» организацию от фирмы-«однодневки» отличает то, что создается видимость работы организации, наличия у нее штата работников, несения расходов, непосредственно связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, а также отсутствие очевидной подконтрольности организации конечному выгодоприобретателю и т.п.»

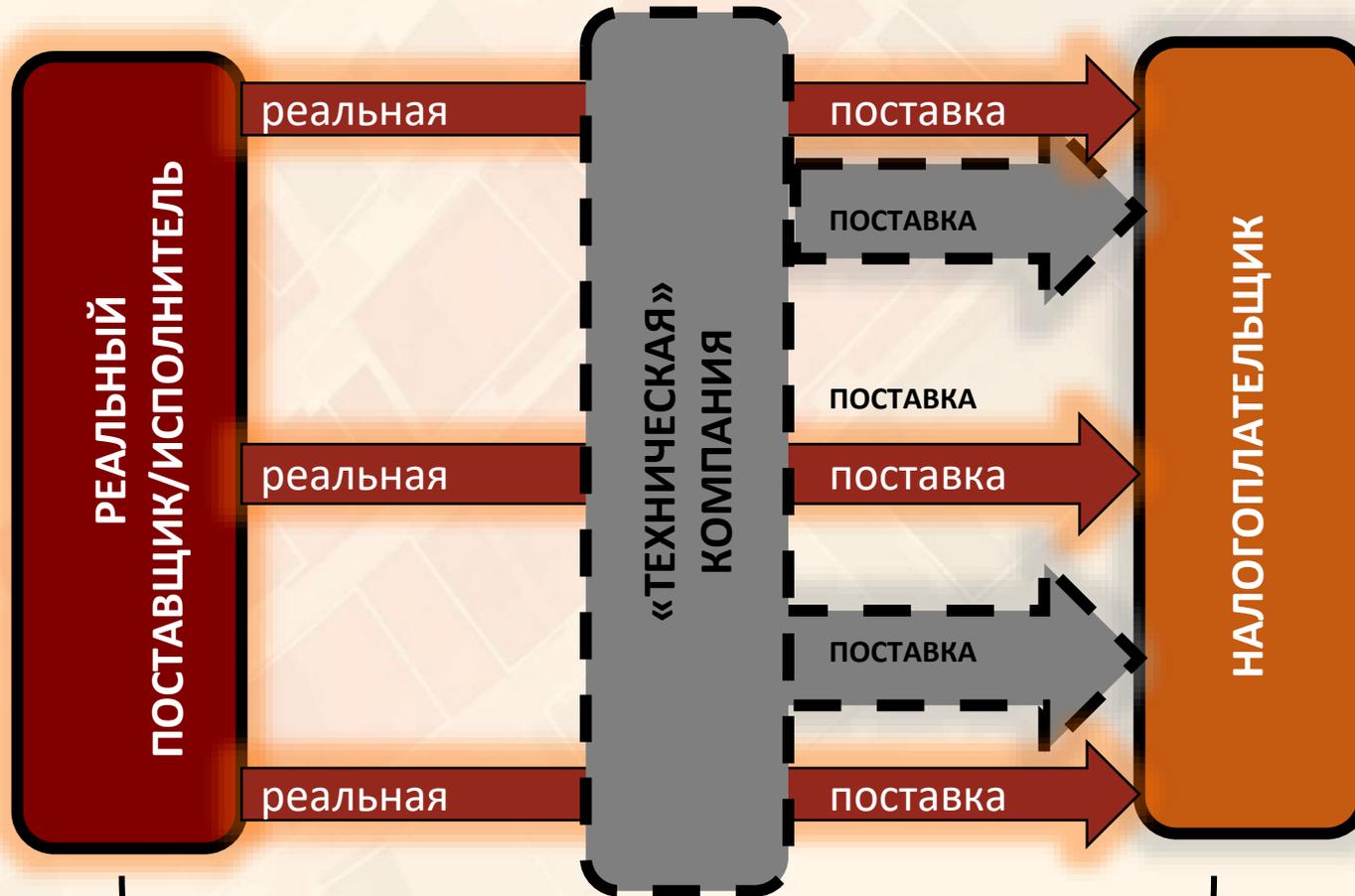
ВНП+КНП: доначисления НП и НДС, пени, штраф, отказ в признании вычетов и возмещении налога.

Основание: контрагенты - «технические компании»:

- организации возглавляют номинальные руководители
- нет необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической и предпринимательской деятельности
- документы от их имени подписаны не директорами
- деятельность контрагентов фактически носит подконтрольный проверяемому плательщику характер
- «транзитный» характер движения денежных средств от общества через спорных контрагентов с последующим «распылением» денежных средств на организации-«однодневки»
- фактически налогоплательщик осуществлял контроль движения денежных средств от спорных контрагентов в адрес .

Вывод НО и суда: Налогоплательщик конечный выгодоприобретатель по сделкам со спорными контрагентами.

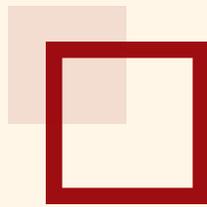
Использование «технической компании»



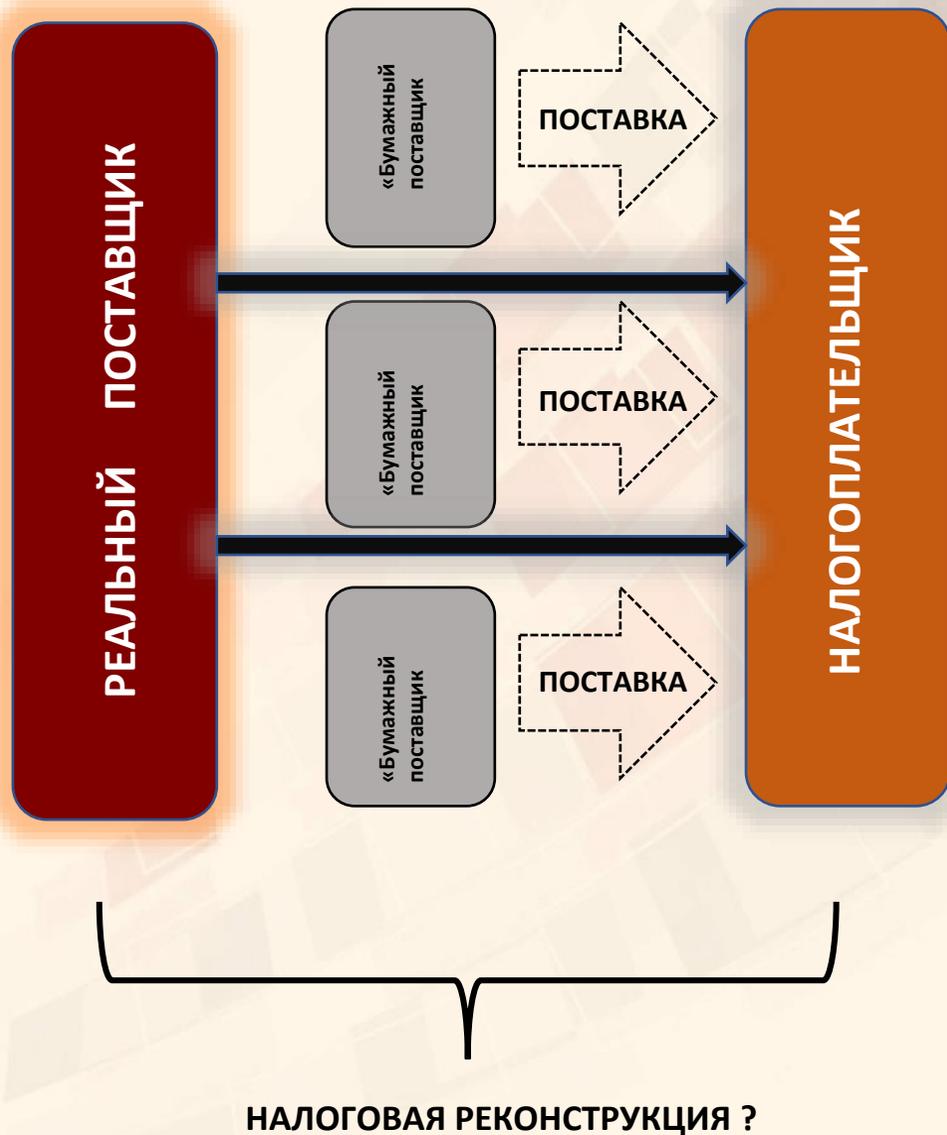
ННВ
Завышение расходов, вычетов по НДС

Умысел
Неосторожность
(ТД, производитель)

**ДЕЙСТВИТЕЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА
НАЛОГОВАЯ РЕКОНСТРУКЦИЯ**



Судебная практика: отказ в «налоговой реконструкции»



Постановление АС Московского округа от 23.06.2021 года по делу № А40-319507/19

Налогоплательщик осуществлял деятельность по поставке компьютеров и комплектующих в различные, в том числе госорганизации, для чего закупал их в т.ч. у нескольких поставщиков.

Итог выездной проверки: 4.4 млрд. руб.
(НП, НДС, пени, штрафы)

Вердикт суда:
при УМЫСЛЕ налогоплательщика по созданию налоговой схемы и нарушении п. 1 ст. 54.1 НК РФ налоговый орган правомерно скорректировал его налоговые обязательства в полном объеме без применения положений ст. 31 НК РФ



ПРАВО НА УЧЕТ РАСХОДОВ И ПРИМЕНЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ ПО НДС при **НЕОСТРОЖНОМ** заключении сделки с Технической компанией

Налогоплательщик проявил коммерческую осмотрительность при совершении сделки с учетом характера и объемов деятельности налогоплательщика (крупность сделки и регулярность совершения аналогичных сделок), специфики приобретаемых товаров, работ и услуг (наличие специальных требований к исполнителю, в том числе лицензий и допусков к выполнению определенных операций), особенностей коммерческих условий сделки (наличие существенного отклонения цены от рыночного уровня, наличие у поставщика (подрядчика, исполнителя) предшествующего опыта исполнения аналогичных сделок) и т.п.?		
Да	Нет	
	Фактический исполнитель установлен?	
Учет расходов и применение налоговых вычетов правомерны	Да	Нет
	Подлежащие учету суммы расходов и налоговых вычетов определяются исходя из параметров реального исполнения, отраженных в финансово-хозяйственных документах фактического исполнителя (договорах, первичных документах, счетах-фактурах, платежных поручениях)	Применение налоговых вычетов неправомерно Подлежащие учету суммы расходов определяются расчетным способом*

* Бремя доказывания действительности размера понесенных расходов лежит **на налогоплательщике**, который вправе их обосновывать, в том числе с учетом данных об иных аналогичных документально подтвержденных операциях самого налогоплательщика, проведения экспертизы, предоставления документов, подтверждающих рыночную стоимость соответствующих товаров (работ, услуг)

НЕОСТОРОЖНОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА

Раздел IV Письма ФНС России от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@

КОММЕРЧЕСКАЯ ОСМОТРИТЕЛЬНОСТЬ - применяемый в гражданском (хозяйственном) обороте стандарт обоснованного выбора контрагента, предполагающий **проверку деловой репутации, возможности исполнения, платежеспособности контрагента, направленную на предотвращение возможных убытков, которые могут быть причинены участнику оборота его контрагентом вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательств.**

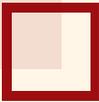
Факты, в совокупности свидетельствующие о том, что, исходя из условий заключения и исполнения договора, **налогоплательщик МОГ ЗНАТЬ о заключении сделки с Технической компанией** (пункт 15 Письма ФНС России), например:

-неизвестность информации о фактическом местонахождении контрагента, а также о местонахождении производственных, складских, торговых или иных площадей, необходимых для ведения предпринимательской деятельности;

-отсутствие свидетельств (например, копий документов, подтверждающих наличие у контрагента производственных мощностей, квалифицированных кадров, имущества, необходимых лицензий, разрешений, свидетельств о членстве в саморегулируемой организации и т.п.);

-отсутствие у соответствующих должностных и ответственных лиц налогоплательщика информации об обстоятельствах выбора контрагента, заключения сделки и ее исполнения;

-и пр.



Взыскание убытков с руководителя компании (проблемные контрагенты)

Учредитель компании после выездной проверки взыскал с руководителя 43,8 млн руб. убытков (налоговых доначислений) из-за мнимых сделок

Постановление АС ЗСО от 20.08.2021 года по делу № А70-13656/2019

-Директор несет самостоятельную обязанность действовать в интересах юрлица добросовестно и разумно (п. 3 ст. 53 ГК РФ).

-Тот факт, что действие директора было одобрено решением учредителей (участников) либо директор действовал во исполнение указаний таких лиц — сам по себе не является основанием для отказа в удовлетворении требования о взыскании с директора убытков (п. 7 Постановления Пленума ВАС от 30.07.2013 № 62).

-По условиям делового оборота при выборе контрагента директор должен был оценить не только условия сделки и их коммерческую привлекательность, но и деловую репутацию, платежеспособность контрагента, а также **риск неисполнения обязательств, наличие у контрагента необходимых ресурсов** (производственных мощностей, технологического оборудования, квалифицированного персонала) и **соответствующего опыта**. Но **доказательств такого разумного поведения директором не представлено (ст. 65 АПК РФ).**

Проявляем осмотрительность

Краткий (примерный) перечень мероприятий:

- осуществить **проверку юр.статуса контрагента**: выяснить, действительно ли он существует как хозяйствующий субъект, адрес контрагента (складов и пр. запросить информацию);
- **собрать** информацию/следы поиска контрагента (**реклама в СМИ, сайт, рекомендации, коммерческие предложения**);
- проверить **полномочия представителя контрагента на совершение сделки**, сохранить переписку/обсуждения условий договора и пр.)
- проверить **специальную правоспособность контрагента** (наличие необходимых лицензий, разрешений, членства в СРО);
- проверить по данным **ЕФРС, ЕГРЮЛ** не введена ли в отношении контрагента процедура банкротства; **ЕГРЮЛ** - проверить, не находится ли в процессе реорганизации или ликвидации; **ГИР БО** - бухгалтерность и пр.;
- на **официальном сайте ФНС** данные о суммах доходов и расходов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности и об уплаченных суммах налогов и сборов, а также о среднесписочной численности работников, о нарушениях законодательства о налогах и сборах, в том числе о суммах недоимки и задолженности по пеням, штрафам при их наличии; о применяемых специальных налоговых режимах;
- если цена договора является значительной для компании - **принять меры к поиску доступных сведений о деловой репутации контрагента, опыте исполнения им аналогичных договоров, наличии у него необходимых материальных ресурсов, квалифицированных кадров и т.д.**

Внимание!

Порядок проведения проверки контрагента желательно прописать в локальном нормативном акте компании (например, положением о проверке контрагентов).

Определение ВС РФ от 14.05.2020 №307-ЭС19-27597 по делу № А42-7695/2017

■ **должная осмотрительность в целях налогообложения приравнена к осмотрительности, которая проявляется участниками хозяйственной деятельности в целях гражданского оборота. Которая в первую очередь, проявляется для обеспечения уверенности в исполнении договора, однако, это не значит, что исполнение договора с очевидной неуплатой налога является добросовестной мерой поведения в целях налогообложения**

■ **указаны конкретные действия, которые могут свидетельствовать о проявлении должной осмотрительности, их «ранжирование» в зависимости от важности договора для конкретной организации.**

Например, при поиске контрагента для выполнения значимой, дорогостоящей, новой работы (услуги, поставки товара) налогоплательщик будет более осмотрителен, чем при поиске контрагента для рутинной (обычной и недорогостоящей, учитывая деятельность налогоплательщика) операции,





Коммерческая осмотрительность по «обычной» сделке

Постановление АС Уральского округа от 04.08.2021 года по делу № А76-25957/2018

Повторно рассмотрев дело, суд первой инстанции признал незаконным решение инспекции **в части доначислений НДС**, отметив следующее:

■ **реальность приобретения товара не оспаривается, выводы о приобретении товара у иных лиц основаны только на отрицательных характеристиках контрагентов;**

■ **налогоплательщик не мог знать о номинальности, «налоговых пороках» контрагентов**, т.к. нет возможности и прав устанавливать обстоятельства, которые могут быть выявлены налоговыми органами (*провести экспертизу подлинности подписи, получить информацию об уплате налогов, их размере и пр.*);

■ **заключенные сделки обычны, не являются крупными, поэтому проявлена достаточная степень осмотрительности** (*проверка госрегистрации контрагентов, полномочия лиц, подписавших документы*).

Степень проявления осмотрительности зависит от конкретных обстоятельств сделки, а именно:

- **вида договора** (*разовая купля-продажа, поставка, подряд*),
- **предмета договора** (*недвижимость, обычные хозяйственные товары, специфические товары, сложное оборудование, требования к качеству и прочее*),
- **условий договора** о поставке, оплате, ответственности за неисполнение договора, стоимости сделки (*обычная хозяйственная деятельность, крупный размер*).

Относительно рассматриваемого случая было отмечено, что:

■ **сделки не были крупными**, заключены рамочные договоры поставки, при которых наличие у контрагента опыта работы в соответствующей сфере, персонала, недвижимого имущества и транспортных средств не является определяющим при выборе контрагента;

■ **условия договоров поставки не свидетельствуют о необходимости проявления повышенной степени осмотрительности** (*оплата осуществлялась после поставки товара с отсрочкой платежа на 180 дней — исключает риски непоставки или поставки некачественного товара*);

■ **оплата товара произведена путем перечисления денежных средств в полном объеме на расчетные счета контрагентов, счета-фактуры отражены в книге покупок, товар оприходован, сделки отражены в бухучете, а товар в дальнейшем реализован реальным покупателям.**



Когда инспекция должна представить информацию о контрагентах

Постановление 17ААС от 20.07.2021 года по делу № А50-17/2021

Компания направила инспекции запросы о предоставлении в отношении 3 контрагентов информации:

- предоставлялась ли за 3 налоговых периода бухгалтерская и налоговая отчетность, в т. ч. по НДС ;
- производилась уплата за 3 налоговых периода обязательных налогов и сборов, в т.ч. НДС, если «нет», то в какой сумме установлена недоимка, какие принимались меры к ее взысканию;
- производились ли мероприятия налогового контроля за эти 3 года, в том числе: камеральные или выездные проверки, встречные проверки, требования о предоставлении пояснений (информации), уведомления о вызове налогоплательщика для дачи пояснений, а также поступали ответы (пояснения, документы) в рамках этих требований.

Ответ не был получен. Обращение в суд.

1-ая инстанция - решение в пользу инспекции

2-ая (апелляция) - на стороне налогоплательщика:

■ **сведения не являются налоговой тайной и фактически на момент запроса на официальном сайте ФНС не размещены**, налоговым органом это не оспаривается.

■ **непредставление налоговым органом испрашиваемых сведений с учетом отсутствия данной информации в свободном доступе нарушает права и законные интересы налогоплательщика** (Постановление АС УО от 22.06.2021 года по делу № А50-19906/2020).



Кейс из нашей практики – БЕЗ СУДА ОТВОЕВАЛИ БОЛЕЕ 300 млн руб.

Крупной торговой оптовой компании по итогам ВМП были доначислены: налог на прибыль, НДС, штрафы и пени в общей сумме **свыше 300 млн руб.**

Основание:

вывод налогового органа о совершении операций с «**техническими контрагентами**»:

- спорные поставщики имели минимальную численность сотрудников,
- у них отсутствовали имущество и ОС, необходимые для ведения реальной предпринимательской деятельности по поставке продукции;
- поставщиками были исчислены налоги в минимальных размерах;
- контрагенты второго звена обладали признаками «технических» организаций;



На досудебном этапе спора доказано:

- спорные контрагенты ошибочно квалифицированы в качестве «проблемных / технических» контрагентов, т.к. **обязательства по поставкам продукции были исполнены надлежащим лицом (именно спорными поставщиками)** (вместе с возражениями представлены свидетельские показания, банковские выписки по расчетным счетам контрагентов, деловая переписка и др.);
- **в ходе возражений заявлено ходатайство о вызове для допроса целого ряда свидетелей: как сотрудников Общества, так и бывших работников спорных контрагентов, включая их руководителей, которое было удовлетворено проверяющими;**
- в возражениях указали на полученные самим налоговым органом доказательства того, что спорные контрагенты осуществляли реальную и активную предпринимательскую деятельность по поставкам продукции на соответствующем рынке товаров (в частности, речь идет об ответах третьих лиц, подтвердивших факты сотрудничества со спорными поставщиками в разные периоды и пр.).
- **использовано Письмо ФНС от 10.03.2021 №БВ-4-7/3060@** (налоговому органу предписано в рамках применения теста на исполнение обязательства по сделке надлежащим лицом (теста на сторону договора) оценивать «подозрительного» контрагента налогоплательщика на наличие признаков «технической» компании):
 - отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности (достаточного персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств, обязательных разрешений и лицензий и т.п.);
 - совершение расходных операций по счету, не соответствующих и не являющихся обычными для того вида деятельности, в рамках которого совершены спорные операции с налогоплательщиком;
 - отсутствие иных признаков, которые подтверждали бы ведение реальной экономической деятельности (отсутствие персонала, обладающего необходимой квалификацией, указание лицами, сведения о которых как о руководителях или участниках содержатся в ЕГРЮЛ, на недостоверность данных сведений и т.п.).



Контрагент- «самозанятый»

Риски: договор с «самозанятым» контрагентом

Письмо ФНС от 16.09. 2021 года № АБ-4-20/13183@

Для целей самостоятельной оценки рисков налогоплательщиками по результатам своей финансово-хозяйственной деятельности, в том числе **оценки рисков при выборе контрагентов**, могут учитываться критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, утвержденные приказом ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

Одними из признаков подмены трудового договора с физическим лицом договором оказания услуг плательщиком НПД являются:

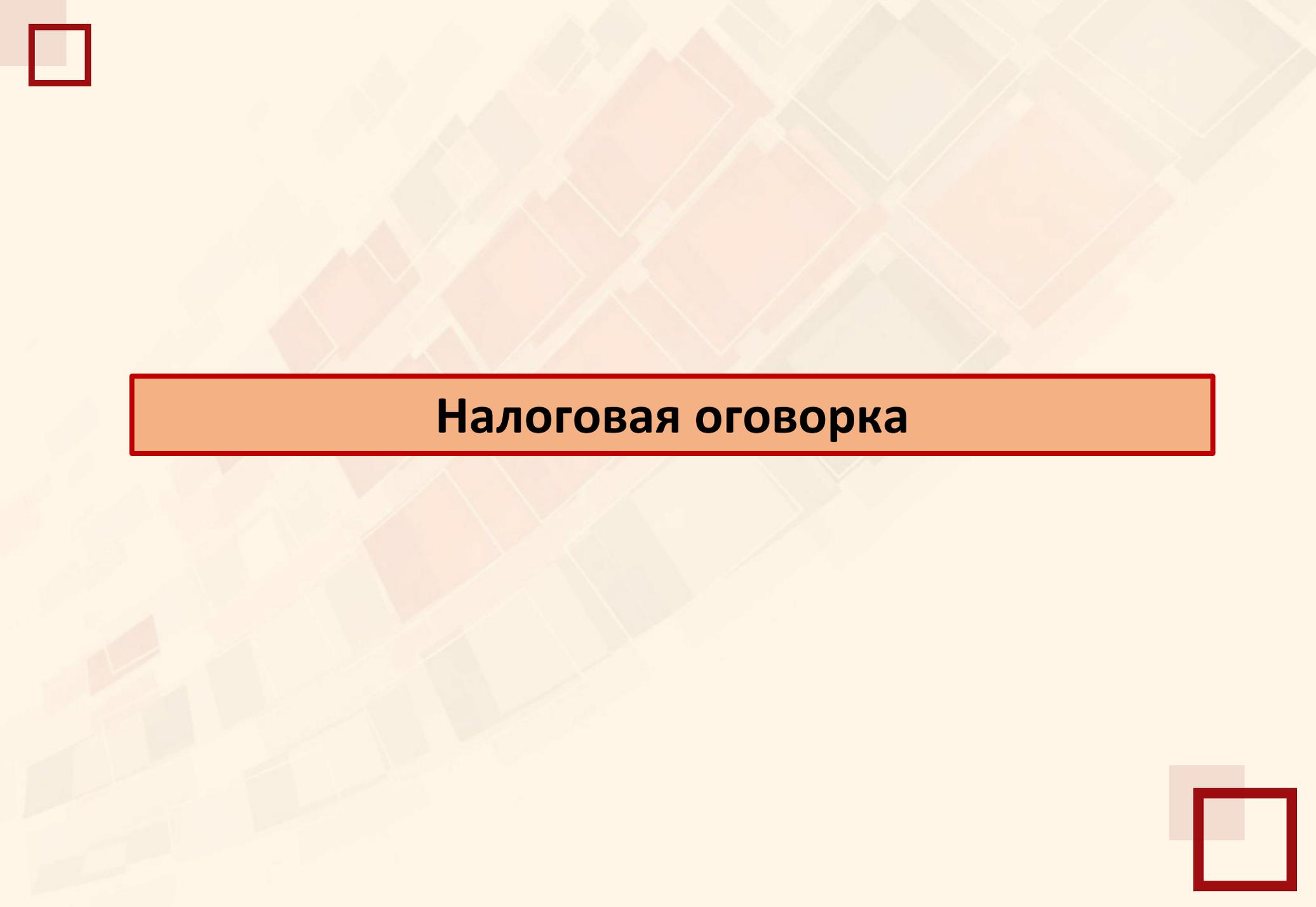
1. Организационная зависимость "плательщика НПД" от своего "Заказчика":

- регистрация физического лица в качестве плательщика НПД - обязательное условие "Заказчика";
- "Заказчик" распределяет "плательщиков НПД" по объектам (маршрутам), исходя из производственной необходимости;
- "Заказчик" определяет режим работы "плательщика НПД", в том числе продолжительность рабочего дня (смены), время отдыха;
- Работник "Заказчика" непосредственно руководит и контролирует работу "плательщика НПД" на объекте (администраторы объектов);

2. Инфраструктурная зависимость "плательщика НПД" от "Заказчика", Т.е. «самозанятый» выполняет работу полностью материалами, инструментами и оборудованием "Заказчика";

3. Порядок оплаты услуг "плательщику НПД" и учет оказываемых услуг аналогичен порядку, установленному ТК РФ.

Указанные признаки характеризуют "плательщика НПД" как лицо, **фактически лишенное предпринимательской самостоятельности в ведении своей деятельности.**



Налоговая оговорка



Налоговая оговорка - правовые основания

- Ст. 406.1 и ст. 432.1 ГК РФ
- Постановление Пленума ВС РФ от 24.03.2016 № 7 «О применении судами некоторых положений Гражданского кодекса Российской Федерации об ответственности за нарушение обязательств»
- Постановление Пленума ВС РФ от 22.11.2016 № 54 «О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации об обязательствах и их исполнении»
- Постановление Пленума ВС РФ от 25.12.2018 № 49 «О некоторых вопросах применения общих положений Гражданского кодекса Российской Федерации о заключении и толковании договора»
- П. 18 Письма ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»

Налоговая оговорка в договоре: когда доначисленные налоги заплатит контрагент

■ ст. 406.1 ГК РФ «Возмещение потерь, возникших в случае наступления определенных в договоре обстоятельств»

Стороны определяют обстоятельства, при которых могут возникнуть имущественные потери одной из сторон, и обязанность другой стороны эти потери компенсировать.

Достаточным основанием для возмещения потерь стороны вправе определить даже неоформленные актом налоговой проверки или решением инспекции сомнения налогового органа в правомерности учета конкретной хозяйственной операции (*уведомление налогового органа о выявленных «разрывах» в исчислении НДС по цепочке поставщиков*).

■ ст. 431.2 ГК РФ «Заверения об обстоятельствах»

Стороны дают заверения об обстоятельствах, имеющих значение для реализации права на учет расходов и применение налоговых вычетов, например, заверения об обязательном учете полученной выручки и НДС в бухгалтерском и налоговом учете, исчислении и уплате налогов в бюджет в полном объеме, оформлении первичных документов, счетов-фактур в соответствии с требованиями действующего законодательства. В случае недостоверности таких обстоятельств у заверителя возникает обязанность возместить другой стороне ее убытки в виде доплаченных налогов, пеней и штрафов. **НО в отличие от возмещения имущественных потерь между полученным убытком и недостоверным заверением должна быть доказанная прямая связь.**

Важное отличие:

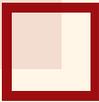
требование о возмещении потерь рассматривается судом не по правилам о возмещении убытков, оно **подлежит удовлетворению независимо от нарушения стороной налоговых обязанностей и наличия причинно-следственных связей между действиями стороны и возникшими у контрагента потерями.**

Последствием нарушения условия договора о заверении об обстоятельствах является требование о возмещении убытков.

Что дает «налоговая оговорка»?

В рамках налоговой оговорки контрагент (поставщик или исполнитель) обязуется:

- не нарушать ст. 54.1 НК РФ
- подтвердить наличие у него необходимых для выполнения обязательств ресурсов
- раскрыть налоговую тайну
- отказаться от работы с контрагентами, не имеющими необходимых ресурсов
- возместить убытки контрагента из-за доначислений.



Позиция ВС РФ - 2021 : взыскание убытка с контрагента и должная осмотрительность

**Определение Верховного Суда от 09.09.2021 года
№ 302-ЭС21-5294 по делу № А33-3832/2019
(новый круг 09.12.2021)**

- **ст. 15 ГК РФ «Возмещение убытков» -налоговые оговорки не нужны.** Возмещение убытков допустимо при любом умалении имущественной сферы, выразившимся в увеличении его налогового бремени по обстоятельствам, которые не должны были возникнуть при принадлежащем (добросовестном)исполнении обязательств.
- **Неосторожность в выборе контрагента при заключении договора может служить лишь основанием для уменьшения размера ответственности должника, но не для полного отказа в удовлетворении требования о возмещении убытков**
- **В возмещении убытков может быть отказано, если при рассмотрении дела будет установлено, что обе стороны договора выступали участниками, по сути, одного правонарушения, в связи с чем налогоплательщик-заказчик не является лицом, потерпевшим в результате действий (бездействия) контрагента. Такой отказ возможен при наличии согласованности действий заказчика и его контрагента и направленности их деятельности на получение экономического эффекта за счет непосредственного участия в уклонении от уплаты НДС совместно с лицами, не осуществлявшими реальной экономической деятельности.**

Налоговая оговорка - отказ в возмещении убытков

Постановление Одиннадцатого ААС от 10.11.2020 года по делу № А55-33207/2019

Возмещение убытков в сумме 583 659 руб.

Компания по настоянию (без проведения проверок) инспекции уточнила и уменьшила вычеты по НДС на 583 659 руб.

Суды: отказ в удовлетворении требования возмещения убытков, т.к. не доказана совокупность условий, необходимых для возмещения.

Убытки подлежат взысканию при доказанности совокупности следующих обстоятельств:

- сам факт причинения ущерба в заявленном размере;
- противоправность поведения причинителя вреда;
- наличие причинно-следственной связи между противоправным поведением причинителя вреда и наступившими неблагоприятными последствиями.

Недоказанность хотя бы одного из названных элементов состава правонарушения исключает возможность удовлетворения требования о возмещении вреда.

Позиция налогового органа, учтенная судом:

-исполнение протокола по представлению уточненной декларации нес рекомендательный характер и исполнен компанией добровольно.

-протокол не является документом подтверждающим отказ инспекции в налоговом вычете и не нарушает права компании в получении налогового вычета по НДС.



Практика по налоговой оговорке

Положительная практика

Право на возмещение имущественных потерь в связи с добровольной уплатой НДС, обусловленной наступлением сторонами обстоятельств предусмотрено «допниками» к договору

Например, Решение АС Белгородской области от 04.08.2021 года № А08-1599/2021.

Отрицательная практика

При нарушении контрагентом заверений, указанных в соглашении, он **обязуется возместить убытки в размере сумм, указанных в требовании, решении налогового органа о доначислении НДС** (например, Постановление 18 ААС от 15.06.2021 года № А76-2776-2021, № А76)

Не представлены доказательства, подтверждающие отказ инспекции в праве на вычет, т.е. общество (истец) ДОБРОВОЛЬНО подал «уточненку» по НДС (например, Решение АС Москвы от 08.06.2021 № А40-37097/2021)

Судебный кейс - ОТКАЗ во взыскании доначисленного НДС с контрагента

Постановление 19 ААС от 25.08.2021 года по делу № А14-1917/2021 (ООО «АК АСТ Компании М») (кассация - 08.12.2021)

Покупатель обратился с иском к поставщику о взыскании суммы НДС в качестве предусмотренных договором **имущественных потерь (ст.406.1 ГК РФ)**, однако суд **рассмотрел спор по правилам о взыскании убытков** и пришел к следующим выводам:

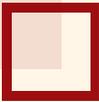
- если неясно, что устанавливает соглашение сторон - возмещение потерь или условия ответственности за неисполнение обязательства, положения ст. 406.1 ГК РФ не подлежат применению;
- лицо, имеющее право на налоговый вычет, обязано соблюсти все требования законодательства для его получения и не может перекладывать риск неполучения соответствующих сумм на своего контрагента;
- оплата покупателем в бюджет НДС была результатом его собственных действий, не связана с ненадлежащим исполнением контрагентом его обязанностей как налогоплательщика или поставщика, не была результатом требований налогового органа по итогам контрольных мероприятий;
- имущественные потери не могут быть квалифицированы как неполученные доходы, так как возмещение сумм НДС напрямую не связано с гражданским оборотом.

Налоговая оговорка – механизм от рынка АПК/ФНС

Бизнес-сообщество рынка АПК разработало механизм налоговой оговорки (<https://xn--e1afmdfmbbibuf.xn--80ai4af.xn--p1acf/nalogovie-ogovorki>) , связанной не со взысканием убытков, а с возмещением потерь и основана на информационном сопровождении от ФНС.

В рамках такого механизма оговорка работает так:

- стороны сделки договариваются о том, что **цепочка поставки ограничивается реальными участниками**. Если эта договоренность будет нарушена, у сторон появляется возможность взыскать потери со своего контрагента;
- **ФНС будет информировать стороны в текущем режиме** (в течение квартала, а не года или двух, когда налоговая придет с проверкой) **о наличии разрывов НДС по цепочке с поставщиком** и о подтвержденности ресурсов, надлежащим образом оформленных поставщиками;
- **если поставщик не устранит разрыв, покупатель имеет право не уплачивать поставщику сумму из любых текущих платежей, расторгнуть договор и опубликовать сведения о таком поставщике.**



Судебное решение в пользу возмещения имущественных потерь

(ст.406.1 ГК РФ) 2,8 млн руб.

Решение АС Белгородской области от 04.08.2021 года по делу № А08-1599/2021 (ООО «КРЦ «ЭФКО-КАСКАД») (апелляция 16.12.2021 года)

- Стороны в договоре заранее установили порядок определения имущественных потерь
- Имущественные потери подтверждены информацией налогового органа, налогоплательщик подал уточненную налоговую декларацию и доплатил НДС в бюджет. Эту же сумму он удержал из оплаты своему контрагенту, который не устранил признаки несформированного источника для вычета НДС. Контрагент попытался взыскать с налогоплательщика удержанную сумму.

Суд признал правомерность удержания и указал:

-ситуация, возникшая по поводу налоговых обязательств, не превращает сумму, взыскиваемую в качестве возмещения потерь по договору, в удержание НДС в рамках налоговых правоотношений в какой-либо форме;

-наступление потерь в виде уплаченной покупателем в бюджет суммы налога вследствие добровольного отказа покупателя от применения вычета по НДС по операциям с поставщиком непосредственно связаны с фактом наличия не устранившегося поставщиком признака несформированного по цепочке хозяйственных операций с участием поставщика источника для принятия покупателем к вычету сумм НДС.

Мероприятия по снижению налоговых рисков

1. Мониторинг налогового законодательства, разъяснений ФНС, консультации у налоговых консультантов, аудиторов и юристов.

2. Пересмотреть политику компании в части работы с контрагентами, имеющими «негативную налоговую характеристику»;

Строже и скрупулезнее отбирать контрагентов, закрепив важные положения в локальных актах с подробным описанием критерия (объемов) их проверки контрагентов, в зависимости от характера сделок (например, исходя из предмета, цены сделки и других ее параметров);

Собирать и хранить достаточное досье на контрагентов, иметь подтверждение наличия деловой репутации и опыта у контрагента в соответствующей области, сохранять электронную переписку с представителями контрагента и т.д.;

Учитывать позицию ФНС и судов по требованиям к налогоплательщикам при доказывании достаточной степени осмотрительности в выборе контрагентов, непричастности к налоговым схемам с участием «технических компаний»;

Система внутреннего контроля: ответственные сотрудники, положение о договорной работе (проверке контрагентов), своевременное выявление налоговых рисков и пр.

3. Независимый налоговый аудит с гарантией и страховкой

22 - 30 ноября

ЧЕРНАЯ ПЯТНИЦА



Рады сообщить Вам об открытии с 22 по 30 ноября наилучших возможностей по акции:

- ✓ 1. Максимальные выгодные условия по стоимости аудита – *скидка* до 30%*.
- ✓ 2. Часы консалтинга с аудиторскими и налоговыми юристами.
- ✓ 3. Подарочные сертификаты.

Как только Вы говорите нам **ДА!** - с первого дня получаете поддержку команды аудиторов, налоговых юристов и экспертов АКГ «Правовест Аудит» - 16 место РАЕХ.

**УЗНАТЬ ЦЕНУ
ЗА 1 МИН**



+7 (495) 134-32-23
pravovest-audit.ru

 ПРАВОВЕСТ *Аудит*

ПОДАРОК

ТОП — 3 законных способа руководителю избежать многомиллионных претензий

- ✓ За что чаще привлекают к налоговой ответственности (кейсы из практики)?
- ✓ Аудит и аудиторское заключение, как способ предупреждения рисков ответственности
- ✓ За что грозит субсидиарная ответственность руководителю компании?
- ✓ Кто чаще всего является фигурантом уголовного дела по «налоговым» статьям?

Смотреть видео



+7 (495) 134-32-23
pravovest-audit.ru

 ПРАВОВЕСТ *Аудит*



КОНТАКТНЫЕ ТЕЛЕФОНЫ:

 +7 (495)134-32-23

Менеджеры департамента развития:

Артемова Ольга; Лутицкая Алиса

 admin@pravovest-audit.ru

 + 7 (903) 669-51-90

 cons@wiseadvice.ru

 +7 (996)966-32-63

 115 093, г. МОСКВА, 1-й ЩИПКОВСКИЙ
ПЕР., Д. 20, ЭТАЖ 2, ОФИС 211

 pravovest-audit.ru

