

Р. Н. ШИШКИН

МЕТОДИКА ДОКАЗЫВАНИЯ УМЫСЛА НА НЕУПЛАТУ НАЛОГОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Стратегия защиты налогоплательщика

Практические рекомендации

3-е издание, дополненное

УДК 342.743(094.072)
ББК 67.402
Ш655

Шишкин Р.Н.

Ш655 Методика доказывания умысла на неуплату налогов при проведении налоговых проверок: стратегия защиты налогоплательщика: практические рекомендации / Р.Н. Шишкин. — 3-е изд., доп. — М.: Юстицинформ, 2024. — 128 с.

ISBN 978-5-7205-2019-9

В книге рассматриваются основные подходы налоговых и правоохранительных органов в части методики выявления налоговых правонарушений и преступлений. Представленный материал основан на 18-летнем опыте автора по сопровождению налоговых споров, написании диссертационного исследования, личном участии в оспаривании более 50 выездных налоговых проверок, судебном представительстве в арбитражных судах, в Верховном Суде РФ, участии в проведении контрольных мероприятий в период работы в территориальных налоговых органах и ФНС России.

Представленные практические материалы являются не руководством к действию, а рекомендацией к проведению диагностики текущих налоговых рисков с целью актуализации принимаемых мер и стратегии развития. Своевременная оценка правовых рисков, с учетом современных тенденций налогового контроля, в равной мере повышает как саму юридическую безопасность компании (минимизирует потенциальные финансовые потери), так и позволяет бенефициарам бизнеса прогнозировать направления развития и повысить защищенность собственных активов в рамках закона.

Использованные материалы и выводы будут полезны всему бизнес-сообществу, в особенности собственникам бизнеса, генеральным и финансовым директорам, представителям органов государственной власти, студентам, аспирантам, а также всем интересующимся налоговым правом.

Ключевые слова: налоговые риски, налоговые проверки, статья 54.1 НК РФ, сомнительные контрагенты, дробление бизнеса, налоговая и уголовная ответственность за неуплату налогов, юридическая структура бизнеса, бенефициары бизнеса.

УДК 342.743(094.072)
ББК 67.402

ISBN 978-5-7205-2019-9

© ООО «Юстицинформ», 2024

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
ГЛАВА 1. Основные положения по проведению налогового контроля в отношении организаций. Умысел в налоговых правоотношениях	14
§ 1. Проведение предпроверочного анализа и основные мероприятия налогового контроля	14
§ 2. Умысел как основание для привлечения к налоговой ответственности	34
§ 3. Умысел как основание для привлечения к уголовной ответственности	44
ГЛАВА 2. Методика доказывания умысла на неуплату налогов. Стратегия защиты прав налогоплательщиков	54
§ 1. Доказывание умысла при выявлении недобросовестных контрагентов.....	54
§ 2. Доказывание умысла при выявлении признаков дробления бизнеса.....	71
§ 3. Методика установления бенефициара бизнеса. Взыскание налогов с взаимозависимых лиц	83
§ 4. Стратегия защиты прав налогоплательщика	92
Заключение.....	111
<i>Приложение 1.</i> Основные стадии назначения, проведения, оформления и оспаривания результатов налоговой проверки.....	115
<i>Приложение 2.</i> Статистика рассмотрения судами уголовных дел по налоговым преступлениям	116
<i>Приложение 3.</i> Перечень основных вопросов в рамках допроса генерального директора в налоговом органе	117
<i>Приложение 4.</i> Основные претензии проверяющих по дроблению бизнеса и контраргументы налогоплательщиков	120

ГЛАВА 1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО ПРОВЕДЕНИЮ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В ОТНОШЕНИИ ОРГАНИЗАЦИЙ. УМЫСЕЛ В НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЯХ

§ 1. Проведение предпроверочного анализа и основные мероприятия налогового контроля

В соответствии со ст. 6 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 г. № 943–1 «О налоговых органах Российской Федерации» главной задачей налоговых органов является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов и иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации.

Мониторинг деятельности налогоплательщика осуществляется в постоянном режиме в рамках проведения камеральных налоговых проверок и комиссий по легализации налоговой базы (прежде всего по НДС).

В рамках «долгосрочной перспективы» самой эффективной меры (выездной налоговой проверки) и условно может быть разделен на 3 основные стадии:

1. Предпроверочный анализ и утверждение плана проведения выездных налоговых проверок.
2. Проведение непосредственных мероприятий налогового контроля с вынесением решения по результатам проверки.
3. Последующий контроль за исполнением ненормативных актов и превентивная работа по совершению налоговых правонарушений.

Налоговой службой взят курс на выборочный (точечный) анализ налогоплательщиков и проведение налоговых проверок только в отношении компаний и предпринимателей, осуществляющих высоко рисковую с т.з. ФНС России финансово-хозяйственную деятельность.

При этом налоговые инспекции действуют по четко установленным правилам и алгоритмам. В настоящее время разработана четкая

система оценки показателей налоговой нагрузки и обстоятельств, которые должны вызывать повышенное внимание налогового инспектора.

Прежде всего речь идет о Концепции системы планирования выездных налоговых проверок (утверждена Приказом ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3–06/333@, далее — Концепция). Несмотря на то что указанный документ был принят в 2007 г., применяемые механизмы и рекомендации территориальным налоговым органам подлежат постоянному обновлению и актуализации (значения показателей налоговой нагрузки ежегодно до 5 мая актуализируются и размещаются на официальном сайте ФНС России).

Основной целью принятия комплексного документа послужила необходимость создания единой системы планирования выездных налоговых проверок, повышения налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков, а также совершенствования организации работы налоговых органов. Позитивное развитие основных составляющих налоговой политики государства, которыми являются снижение совокупной налоговой нагрузки и улучшение налогового администрирования, неразрывно связано с налоговым контролем, целью которого является обеспечение своевременного и полного поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет, в том числе за счет достижения высокого уровня налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков.

Внедрение Концепции в систему взаимодействия бизнеса и государства должно способствовать:

- 1) созданию единой системы планирования выездных налоговых проверок;
- 2) повышению налоговой дисциплины и грамотности налогоплательщиков;
- 3) обеспечению роста доходов государства за счет увеличения числа налогоплательщиков, добровольно и в полном объеме исполняющих налоговые обязательства;
- 4) сокращению количества налогоплательщиков, функционирующих в «теневом» секторе экономики;
- 5) информированию налогоплательщиков об основных критериях отбора для проведения выездных налоговых проверок.

Концепция носит открытый характер и ставит своей задачей профилактику правонарушений в налоговой сфере. Это открытый

процесс, построенный на отборе налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок по критериям риска совершения налогового правонарушения, в том числе общедоступным. Ранее планирование выездных налоговых проверок являлось сугубо внутренней конфиденциальной процедурой налоговых органов.

Ознакомившись с открытыми критериями проведения налогового контроля, налогоплательщику предоставлено право самостоятельной оценки «рисковости» своей деятельности и прогнозирования уровня интереса к нему со стороны фискальных органов.

Проводимый с целью отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок анализ финансово-экономических показателей их деятельности содержит несколько уровней, в том числе:

- анализ сумм исчисленных налоговых платежей и их динамики, который позволяет выявить налогоплательщиков, у которых уменьшаются суммы начислений налоговых платежей;
- анализ сумм уплаченных налоговых платежей и их динамики, проводимый по каждому виду налога (сбора) с целью контроля за полнотой и своевременностью перечисления налоговых платежей;
- анализ показателей налоговой и (или) бухгалтерской отчетности налогоплательщиков, позволяющий определить значительные отклонения показателей финансово-хозяйственной деятельности текущего периода от аналогичных показателей за предыдущие периоды или же отклонения от среднестатистических показателей отчетности аналогичных хозяйствующих субъектов за определенный промежуток времени, а также выявить противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, и (или) несоответствие информации, которой располагает налоговый орган;
- анализ факторов и причин, влияющих на формирование налоговой базы.

В настоящее время имеется 12 основных критериев оценки рисковости деятельности налогоплательщиков:

Критерий 1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности)⁴.

Налоговая нагрузка определяется по формуле:

$$\text{налоговая нагрузка} = \frac{a}{b} \times 100\%,$$

где:

а — сумма налогов, начисленных за период расчета;

б — доходы по данным бухгалтерского учета и сборы за календарный год по данным официальной статистической отчетности (Росстат).

Безусловно, что приведенные в Концепции данные являются неким ориентиром для определенной отрасли, но при представлении иных сведений, именно утвержденные цифры будут взяты за основу. Например, в Определении Верховного Суда РФ от 07.10.2019 г. № 309-ЭС19–16552 по делу № А76–19287/2018 суд указал, что показатели рентабельности налогоплательщика значительно ниже среднеотраслевых, иных данных не представлено, в связи с чем суды указали, что примененные налоговым органом показатели рентабельности не нарушают прав налогоплательщика.

А в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.08.2022 № 09АП–44213/2022 по делу № А40–227581/2021 суд, отказывая в заявленных компанией требованиях, указал, что по результатам проведенных Инспекцией мероприятий налогового контроля установлены обстоятельства, опровергающие действительное участие спорных контрагентов в выполнении для Общества заявленных работ.

При этом среднеотраслевой показатель налоговой нагрузки в области строительства по данным официальной статистической отчетности ФНС России к обороту организаций по данным Росстата в области составляет 10,2%.

Суммы поступлений на счет спорных контрагентов несоизмеримы исчисленным налоговым обязательствам, целью которых было создать видимость осуществления хозяйственной деятельности, а равно налоговая нагрузка у указанных спорных контрагентов ниже среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли.

Если пояснения устраивают налоговых инспекторов, то организация будет выведена из рискованной зоны, так как ответственность

⁴ Конкретные данные по отраслям экономики приведены в Приложении № 3 к Приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@.

юридически наступает только в результате полноценной налоговой проверки и установления факта налогового правонарушения (п. 50 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

В обоснование отклонений могут быть приведены следующие аргументы:

- Увеличение закупочных цен.
- Уменьшение количества заказов.
- Кризисные явления в экономике.
- Выход на новые рынки и необходимость предоставления системы скидок.
- Непредвиденные затраты (штрафные санкции по договору, утрата товара в результате форс-мажора (пожар, наводнение).
- Изменение налоговых ставок и отмена льгот⁵.
- Убыточности маркетинговых «имиджевых» проектов.
- Корпоративными конфликтами среди учредителей, необходимость выплаты доли участнику, проблемы с принятием управленческих решений.
- Увеличение штатной численности и зарплат работников.
- Кредитная нагрузка банков.
- Сезонность деятельности.
- Необходимость обновления производственных мощностей.
- Выделение средств на долгосрочные инвестиции.

Критерий 2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.

Под «несколькими» периодами понимается отражение убытка в течение двух и более календарных лет. Критерий убыточности всегда очень внимательно исследуется налоговыми инспекторами, и почти все заявленные убытки подлежат детальному анализу в рамках текущего камерального контроля или в рамках назначенной выездной налоговой проверки.

Особое внимание объясняется не только отсутствием доходов (а, значит, и налогов) в текущем налоговом периоде, но и возможности

⁵ Например, Федеральным законом от 03.08.2018 г. № 303-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» с 01.01.2019 г. ставка НДС повышена с 18 до 20%.

уменьшения налоговых платежей в будущем. Согласно п. 2 ст. 283 НК РФ налогоплательщик вправе перенести на текущий отчетный (налоговый) период сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах. Общая сумма убытков может быть использована в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

В рамках одного из дел, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа рассматривал дело о доначислении налога на прибыль организаций в связи с неправомерным списанием им безнадежной задолженности контрагентов (налоговый орган установил факт списания в более поздних по сравнению с установленными законодательством периодами). Нижестоящие судебные инстанции поддержали инспекцию.

Однако суд кассационной инстанции отменил судебные акты и направил дело на новое рассмотрение, так как суды не включили в предмет исследования обстоятельства причинения (непричинения) ущерба казне в результате допущенной обществом ошибки в определении налоговой базы, не дали оценки доводу общества об отсутствии ущерба с учетом положений налогового законодательства о переносе суммы убытка на будущие периоды (Постановление суда от 24.10.2019 г. № Ф02–5587/2019 по делу № А33–27913/2018).

Критерий 3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

Рисковый порог деятельности наступает, когда доля вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога равна либо превышает 89% за период 12 месяцев.

Расчет доли налоговых вычетов осуществляется по следующей формуле:

$$\text{доля вычетов по НДС} = \frac{a}{b} \times 100\%,$$

где:

a — величина вычетов за квартал;

b — сумма начисленного налога за квартал.

В отличие от критерия налоговой нагрузки, «усредненность» доли налоговых вычетов признается и налоговыми органами. По сути, это некий ориентир для всех налогоплательщиков Российской Федерации применительно к исчислению и уплате НДС, который

должен учитываться в совокупности с данными по конкретным субъектам РФ.

Доля налоговых вычетов имеет существенное значение при рассмотрении споров в суде. Например, в Определении Верховного Суда РФ от 02.10.2019 г. № 306-ЭС19–17226 по делу № А12–24160/2018 налогоплательщику отказано в признании недействительным решения инспекции, в т.ч. по причине, что доля налоговых вычетов у поставщиков составила 91,78% и 99,36%, соответственно, что в совокупности свидетельствует об отношениях с проблемным контрагентом.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 12.10.2023 № Ф05–24252/2023 по делу № А40–232555/2022 установлено, что согласно налоговым декларациям контрагента в периоде взаимоотношений с Обществом доля налоговых вычетов по НДС данного спорного контрагента не опускалась ниже 94,84%, а по налогу на прибыль организаций заявленные доходы и расходы практически равны, вследствие чего налог на прибыль организаций исчислен к уплате в бюджет в незначительном размере (0,2% от величины заявленных доходов от реализации). Данные обстоятельства также свидетельствуют, что ООО формировало налоговую отчетность таким образом, чтобы уменьшить свои налоговые обязательства, в том числе и по операциям с Заявителем.

Критерий 4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Критерий носит субъективный характер, т.к. рост расходов может быть обоснован наличием объективных факторов. В дополнение к описанным выше в рамках обоснования снижения налоговой нагрузки аргументам, налогоплательщиками налога на прибыль дополнительно может быть указано на:

- экономические санкции в отношении государства;
- курс иностранной валюты для участников внешнеторговых сделок;
- наличие производства длительного цикла, что обуславливает необходимость приобретения сырья и несения затрат на производство;
- увеличение амортизационных затрат в результате переоценки имущества, приобретения, ремонта и реконструкции основных средств;
- увеличение арендной платы;
- затраты на обучение персонала и др.

Критерий 5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

Показатель отражает среднемесячную зарплату на одного работника в конкретной отрасли региона.

Вопросам уровня заработной платы в последние годы уделяется все большее внимание. В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики отмечается, что особое внимание будет уделено повышению собираемости зарплатных налогов (НДФЛ, страховые взносы), и созданию единой информационной среды налоговых и таможенных органов.

При выборе объектов для проведения выездных налоговых проверок налоговый орган учитывает также информацию, поступающую в ходе рассмотрения жалоб и заявлений граждан, юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, правоохранительных и иных контролирующих органов, о выплате налогоплательщиком неучтенной заработной платы («в конвертах»), неоформлении (оформлении с нарушением установленного порядка) трудовых отношений и иную аналогичную информацию.

Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы по виду экономической деятельности в городе, районе или в целом по субъекту РФ можно получить из следующих источников:

1) официальные интернет-сайты территориальных органов Росстата (информация об адресах интернет-сайтов территориальных органов Росстата находится на сайте: www.gks.ru);

2) сборники экономико-статистических материалов, публикуемые территориальными органами Росстата (статистический сборник, бюллетень и др.);

3) по запросу в территориальный орган Росстата или налоговый орган в соответствующем субъекте РФ (инспекция, управление ФНС России по субъекту РФ);

4) официальные интернет-сайты управлений ФНС России по субъектам РФ после размещения на них соответствующих статистических показателей.

В случае выявления фактов низкой заработной платы, компания будет вызвана на комиссию по легализации налоговой базы. В состав комиссии входят представители налоговой инспекции (отдел предпроверочного анализа, сотрудники отделов

камеральных и выездных налоговых проверок), могут быть приглашены представители органов власти, ПФР, ФСС РФ, Государственной инспекции по труду, правоохранительных органов и прокуратуры (Письмо ФНС России от 25.07.2017 г. № ЕД-4–15/14490@).

По итогам комиссии составляется протокол, в рамках которого фиксируются объяснения налогоплательщика и его прогноз по мерам и срокам повышения уровня заработной платы.

Вопросы заработной платы имеют и важное социальное значение, ввиду чего государство при наличии форс-мажорных обстоятельств может разработать определенные меры поддержки работодателей и населения.

Например, в связи с распространением новой коронавирусной инфекции COVID-19 разработаны следующие меры поддержки (Постановление Правительства РФ от 02.04.2020 г. № 409 «О мерах по обеспечению устойчивого развития экономики» и др.):

- продление сроков представления отчетности, уплаты налогов (в т.ч. НДФЛ) и страховых взносов;
- выплаты на зарплату сотрудникам;
- льготное кредитование в банках для выплаты заработной платы и т.д.

Критерий 6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих налогоплательщикам право применять специальные налоговые режимы.

Действующее налоговое законодательство предусматривает следующие основные специальные режимы налогообложения:

- 1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) (гл. 26.1 НК РФ);
- 2) упрощенная система налогообложения (УСН) (гл. 26.2 НК РФ);
- 3) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4 НК РФ);
- 4) патентная система налогообложения (гл. 26.5 НК РФ);
- 5) налог на профессиональный доход (Федеральный закон от 27.11.2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»).

Суть применения указанных режимов заключается в возможности уплачивать налог в меньших, по сравнению с основными налоговыми ставками по налогу на прибыль (20%) и НДС (13%).

В части специальных налоговых режимов принимается во внимание приближение (менее 5%) к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, влияющих на исчисление налога для налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы налогообложения (2 и более раза в течение календарного года).

Например, условием применения упрощенной системы налогообложения является доля участия других организаций, не превышающая 25%, и среднесписочная численность сотрудников не более 100 человек.

Иными словами, если в налоговом периоде у компании на УСН несколько раз поменяются собственники — юридические лица, и доля участия будет приближаться к 25%, либо среднесписочная численность работников превысит 95 человек, компания может попасть в зону риска.

Вопросы получения налоговой выгоды и так называемого «дробления бизнеса» с использованием специальных налоговых режимов подробно рассмотрены в соответствующем параграфе данной книги.

Критерий 7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

Этот критерий относится к НДС. В частности, к ситуации, когда доля профессиональных налоговых вычетов, предусмотренных ст. 221 НК РФ, заявленных в налоговых декларациях физических лиц, зарегистрированных в установленном действующим законодательством порядке и осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в общей сумме их доходов превышает 83%.

Критерий 8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

Взаимодействие с недобросовестными контрагентами является наиболее часто встречающимся налоговым правонарушением.