



**КонсультантПлюс**

Статья: Пугающие тренды в налоговых  
проверках компаний  
(Данилов С.)  
("Практическая бухгалтерия", 2021, N 6)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

[www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

Дата сохранения: 06.07.2021

"Практическая бухгалтерия", 2021, N 6

## ПУГАЮЩИЕ ТРЕНДЫ В НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРКАХ КОМПАНИЙ

Речь идет о весьма неприятных ситуациях, которые случались и раньше, но не в массовом порядке, изредка. Сейчас они становятся трендами, тенденциями, и это сильно настораживает.

В последнее время наметился тренд, когда к борьбе с налоговыми правонарушениями все чаще подключаются правоохранительные органы. Это экономическая безопасность МВД, Следственный комитет, который имеет право самостоятельно возбуждать уголовные дела без налоговой инспекции, без предварительного проведения выездной налоговой проверки. Если налоговая инспекция может проверить только последние три года, то Следственный комитет может проверять организации за 10 лет, если это уголовное дело об уклонении от уплаты налогов.

### Взыскание налогов за пределами периода

Январские праздники давно закончились, на почте и в ТКС нет решения о ВМП, и мы проводили очередной год за пределы трехлетнего срока. А кто-то на радостях устроил по этому поводу вечеринку и забыл об условном 2017-м, как о страшном сне. И такие вечеринки были по поводу 2014, 2015, 2016 и 2017-го...

Все это к тому, что в 2020 году стали аномально часто возбуждаться уголовные дела по [ст. 199 УК РФ](#) (уклонение от уплаты налогов с компаний) без предварительных результатов ВМП, рассказывает управляющий партнер адвокатского бюро BGMP Сергей Матюшенков.

В зоне риска все годы с 2013 года (с учетом реальных сроков расследования), ликвидированные компании, под вопросом банкроты.

### Кому грозят тематические проверки по НДС

Также в последнее время в связи с "разрывами" НДС налоговые инспекции стали гораздо чаще проводить так называемые тематические налоговые проверки, причем не только по крупным недоимкам.

На заметку. Еще недавно так называемые тематические налоговые проверки могли грозить лишь большим должникам. Однако в конце 2020 года ФНС поменяла подход. "Тематические" налоговые проверки - главный тренд современных взаимоотношений бизнеса и налоговой службы.

Выездные налоговые проверки могут быть комплексными (по всем налогам за определенный период), а могут быть "тематическими" (по отдельным налогам). Так как в отношении одного налогоплательщика нельзя проводить более двух выездных проверок в год, за исключением принятия решения руководителем ФНС, то раньше фискальное ведомство рекомендовало налоговикам проводить преимущественно комплексные проверки.

Налоговые органы нашли выход, как обойти ограничение по количеству проверок, и суды поддержали их в этом. Например, в деле А41-50083/2020 в отношении компании была проведена выездная проверка по НДС, а затем в том же году вынесено решение о выездной налоговой проверке, предметом которой являлись вопросы правильности исчисления и своевременности уплаты по всем налогам, сборам, страховым взносам за период с 1 января 2016 по 31 декабря 2018 года, за исключением налога на добавленную стоимость за уже проверенный период. Налогоплательщик пытался оспорить это решение в связи с его неопределенностью, но суд ему отказал (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 21.12.2020).

И в последнее время "тематических" проверок становится больше, налогоплательщикам, не желающим добровольно устранить "налоговые разрывы", обещают выездную проверку по НДС.

Справочно. "Тематической" (ноу-хау налоговиков, данного термина нет в НК РФ) является ВМП не по всем налогам, а только по одному, и не за последние три года, а за несколько периодов. При проведении "тематической" проверки работники ФНС процессуально ограничены рамками, предусмотренными для

ВНП, - правилами оформления документов, сроками проведения и т.д. В последнее время "тематических" проверок становится больше, налогоплательщикам, не желающим добровольно устранить "налоговые разрывы", обещают выездную проверку по НДС. Особенность "тематической" проверки в том, что налоговый орган вправе проверять только заявленный в предмете проверки налог и не может запрашивать документы, не связанные с начислением и уплатой такого налога. Чтобы налоговики были твердо уверены в невозможности компании "отбиться" от доначислений, они должны получить доказательства незаконности применения вычетов по НДС.

"Налоговый разрыв" - это не законодательный термин, но в последнее время он часто используется, в том числе налоговыми органами. "Разрыв" по НДС (или расхождение по НДС) - это следствие несопоставления в ПК АСК НДС-2 сведений об операции, отраженных налогоплательщиком в [разд. 8](#) налоговой декларации ([книге покупок](#)) в подтверждение правомерности применения налоговых вычетов, со сведениями о данной операции, подлежащими отражению поставщиком налогоплательщика в [разд. 9](#) налоговой декларации ([книге продаж](#)) при реализации товаров (работ, услуг).

Обнаружив такой "разрыв", налоговики ищут его причину, запрашивают пояснения у налогоплательщика и его контрагентов, выясняют, был ли НДС в итоге уплачен в бюджет, анализируют всю "цепочку" поставщиков, выявляя "технические" компании (это компании, которые не ведут реальной деятельности), так как для того, чтобы получить право на вычет, в бюджете должен сформироваться его источник, то есть кто-то этот налог должен заплатить.

Актуально. Часто налоговые органы вызывают руководителя налогоплательщика и главного бухгалтера для дачи пояснений и предлагают добровольно устранить "разрыв", подать уточненную налоговую декларацию и отказаться от необоснованного налогового вычета. В противном случае компании обещают "тематическую" выездную проверку.

Налоговый орган ищет "выгодоприобретателя" - компанию, ведущую реальную хозяйственную деятельность, использующую "технические" компании для получения необоснованной налоговой выгоды.

Как в этом случае вести себя налогоплательщику? Лучше всего привлечь налогового консультанта и вместе с ним разобраться в проблеме. Все зависит от предыдущего поведения налогоплательщика и наличия у него доказательств невиновности в налоговом правонарушении.

Обратите внимание! Налоговые органы проводят тщательный предпроверочный анализ, используя собственные информационные системы, данные, полученные от других органов и контрагентов налогоплательщика. Сведения о "налоговых разрывах" они получают в автоматическом режиме.

Если компания проявила коммерческую осмотрительность при заключении сделки, проверила наличие у контрагента необходимых ресурсов, наличие у него деловой репутации, рекомендаций, личного сайта, то она не может нести ответственность за неуплату налога в бюджет своим поставщиком, тем более - его контрагентами.

Исполнение обязанности по уплате налогов не предполагает возложения на налогоплательщика ответственности за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет: право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате НДС, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц.

В этом случае занимайте активную позицию, представляйте пояснения, направляйте документы, подтверждающие, что вы контрагента проверили и были уверены в его способности выполнить свои обязательства и уплатить налоги, что вы не знали и не могли знать о его нарушениях, - это поможет избежать выездной проверки.

Если же компания документы у контрагента не запросила и не убедилась в его способности выполнить сделку, то, по мнению налоговиков, она, пусть и не умышленно, получила необоснованную налоговую выгоду от работы с "технической" компанией. В такой ситуации в вычете по НДС будет отказано, но компания может отстоять расходы по налогу на прибыль.

Порядок выездной налоговой проверки регулируется [ст. 89](#) НК РФ. Она проводится на основании

решения налогового органа по месту нахождения налогоплательщика. Срок ее проведения - два месяца, но он может быть продлен до шести. По итогам проверки составляется справка, а в течение двух месяцев после нее - акт.

Актуально. Налогоплательщикам обязательно нужно знакомиться с материалами налоговой проверки и подавать свои возражения на акт, на это у них есть месяц со дня получения акта (п. 6 ст. 100 НК РФ). Особенно это важно в связи с направлением ФНС нижестоящим органам рекомендаций по применению ст. 54.1 НК РФ, так как доказывать размер реально понесенных расходов, если установлено, что контрагент не мог исполнить сделку, а фактический исполнитель неизвестен, должен именно налогоплательщик.

Особенность "тематической" проверки в том, что налоговый орган вправе проверять только заявленный в предмете проверки налог и не может запрашивать документы, не связанные с начислением и уплатой такого налога.

В рамках выездной проверки налоговой имеют большие полномочия по сбору доказательств, они вправе проводить осмотры, запрашивать практически любые документы, пояснения и сведения, допрашивать работников налогоплательщика и его контрагентов, назначать экспертизы, проводить выемку документов.

Это позволяет собрать доказательства нарушений со стороны налогоплательщика, доначислить НДС, пени и штрафы без проведения полномасштабной комплексной проверки.

Актуально. За отведенные на камеральные проверки два месяца налоговики успевают обнаружить только явные расхождения в поданных декларациях. Выездная налоговая проверка назначается для доначислений по нарушениям, выявленным после окончания камеральных проверок. Но при выездной проверке от налоговиков требуются огромные затраты временных и человеческих ресурсов. Между назначением ВНП и получением денег по сделанным доначислениям может пройти два-три года. Поэтому выездные проверки назначаются только тем компаниям, которым можно доначислить несколько десятков миллионов рублей и, что самое главное, потом получить эти доначисления. Вот налоговики и находят выход - провести ВНП не по всем налогам, а только по одному. И не за последние три года, а за несколько периодов. Как появилось название такого вида налогового контроля, неизвестно. Но термин "тематическая проверка" активно и широко используется.

#### Как отбирают кандидатов на "тематику"

На выявление "схем" ухода от налогов требуется намного больше времени, чем отведено на камеральные проверки.

Несколько лет назад в ФНС для таких целей было создано специальное подразделение - контрольно-аналитические отделы - КАО. В КАО набраны самые лучшие налоговые работники. В их распоряжение предоставлены все имеющиеся ресурсы - автоматизированные комплексы, базы данных и пр. На плечи контрольно-аналитических отделов возложена задача выявить налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов. Именно КАО дают поручения в отделы камеральных и выездных проверок на проведение тех или иных мероприятий.

Результаты работы контрольно-аналитических отделов компании получают в виде требований о представлении пояснений, вызовов в инспекции, информационных писем и пр.

Если некоторые требования вы считаете "странными", то надо понимать, что в ФНС есть свои критерии добросовестности налогоплательщиков. И эти критерии не всегда совпадают с критериями, принятыми в деловом мире.

Чтобы налоговики были твердо уверены в невозможности компании "отбиться" от доначислений, они должны получить твердые доказательства незаконности применения вычетов по НДС.

Как проще всего получить такие доказательства? Обнулить декларации тех поставщиков, которые налоговики считают "однодневками".

## Новый вид налоговых проверок - оперативные

Разработанный Минфином закон еще не принят. Более того, на него получен отрицательный отзыв правительственной комиссии. Но это не значит, что от идеи отказались, - дорабатывают. И есть очень большая вероятность, что введут, очень прозрачно намекнул на недавнем мероприятии в ТПП начальник Управления камерального контроля ФНС России Дмитрий Черепанов. Мероприятие называлось "Налоговый контроль и налоговая безопасность в 2021 году" и по существу являлось заседанием рабочей группы ТПП РФ по управлению налоговыми рисками.

Итак, в Минфине сетуют, что применяемые в настоящее время камеральные и выездные налоговые проверки не позволяют осуществлять эффективный контроль, поскольку проводятся только по истечении налогового периода на основе уже сформированной налоговой декларации. [Законопроект](#) вводит новую форму налогового контроля - "оперативный контроль". Оперативным контролем признается деятельность налоговых органов за соблюдением организациями и ИП требований законодательства о налогах и сборах по фиксации расчетов, в том числе полноте учета выручки. Для реализации оперативного контроля в состав НК РФ предполагается включить законодательные нормы о применении ККТ и ввести новую категорию - "фиксация расчетов" взамен "применения контрольно-кассовой техники". Предлагается, что новый раздел НК РФ "Оперативный контроль" в том числе будет определять правила фиксации организациями и ИП расчетов с применением ККТ. Фактически в него предлагается включить большинство положений действующего Федерального [закона](#) от 22.05.2003 N 54-ФЗ.

Оперативные проверки предлагается проводить по месту фактического осуществления деятельности организации и ИП. В крайних случаях могут привлекать ФСБ. Проверяемый период - три года.

В ходе оперативных проверок будут проводить мероприятия налогового контроля, в том числе наблюдение и контрольные закупки.

Наблюдение - это визуальное восприятие сотрудником налогового органа действий проверяемого лица по фиксации расчетов. То есть, грубо говоря, инспектор будет подсматривать, как работает кассир. И не только кассир, но и любой работник проверяемой организации (ИП).

Контрольная закупка - действия налогового органа по созданию ситуации по совершению расчета. Причем их можно будет проводить и при дистанционной торговле (услугах), правила их проведения утвердит ФНС. О том, что производится контрольная закупка, предупреждать, естественно, не будут.

При проведении контрольной закупки налоговики могут допросить в качестве свидетеля любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Оперативная проверка может быть назначена независимо от времени проведения предыдущей оперативной проверки за тот же период в случае поступления в налоговый орган обращений от физических лиц и организаций.

Проверять смогут три года, предшествующих году проверки. Более того, один и тот же период смогут проверять бесконечное количество раз, если будут жалобы покупателей.

Максимальный срок проведения проверки - 20 рабочих дней. Однако он может быть продлен до 40 рабочих дней. Может быть и продление сроков при наличии оснований.

Проверять при оперативной проверке будут как правильность фиксации расчетов, так и полноту учета выручки. Акты о результатах проведения оперативной проверки будут только в электронном виде.

Что касается мониторинга расчетов (постоянный сбор, обобщение, систематизация и сбор информации о каком-то лице), то он будет осуществляться ФНС с использованием автоматизированной информационной системы. Будут использоваться данные о применении ККТ, поступающие в налоговую, жалобы (в том числе и общественных организаций типа защитников прав потребителей) и данные любых открытых источников.

При неутешительных выводах будут применяться ограничительные меры:

- приостановление операций по счетам в банке;
- ограничение доступа к информационным системам и программам (в отношении тех, кто ведет деятельность через Интернет);
- приостановка деятельности (в отношении тех, кто работает через стационарные торговые объекты).

Что касается финансовых санкций, то планируют штрафовать за фиксацию мнимого или притворного расчета. Эти понятия предлагают закрепить в НК РФ. Размер штрафа:

- для ИП - 50% от суммы зафиксированного мнимого или притворного расчета, но не менее 10 тысяч рублей;
- для организации - сумма зафиксированного мнимого или притворного расчета, но не менее 30 тысяч рублей.

Крупный штраф планируют установить за отсутствие в фискальном документе наименования маркированного товара или указание такого наименования в искаженном виде. С ИП хотят взыскивать 50 тысяч рублей, с организации - 100 тысяч рублей.

#### Когда стоит писать возражения на акт проверки

Да, доначисления никого не обрадуют. Но прежде, чем писать возражения, стоит оценить свои шансы и лишний раз убедиться в своей правоте, рассказывает руководитель налоговой практики АБ БГМП Александра Родионова.

На подачу возражений отводится один месяц со дня получения акта проверки, 15 дней - с момента получения акта дополнения. На акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях, возражения нужно успеть подать также в течение одного месяца со дня получения акта.

В первую очередь необходимо сопоставить документы, приложенные к акту, с проведенными мероприятиями в ходе ВМП. Ознакомиться с материалами ВМП. Оценить факты, на которые ссылается инспекция (исключить предположительный характер нарушений). Проверить доказательства на допустимость и относимость (правильное оформление МНК, имела ли право инспекция их проводить).

При изучении материалов пытаемся найти методологические нарушения. Выясняем, имело ли место нарушение (собрать все разъяснения Минфина и ФНС России по вашему вопросу, посмотреть судебную практику на уровне ВС, ВАС, судов округов).

Важно. Не забудьте про ознакомление с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля (справка о проведенных ДМНК и документы, приложенные к дополнению к акту). В "допах" можно только подтвердить или опровергнуть нарушения, зафиксированные в акте, вменение новых нарушений недопустимо. Выемка в ходе "допов" не предусмотрена. Дополнительные мероприятия могут быть назначены только один раз, продлевать их нельзя ([Определение КС РФ от 25.03.2021 N 580-О](#)).

При нарушении 5%-ного барьера при раздельном учете необходимо проверять расчеты инспекции и понять методику расчета, объяснить свою методику и произвести свой контррасчет 5%.

При вменении нарушения по "игре периодов" необходимо проверить, имеет ли место реальная потеря бюджета - если ее нет, то нарушения тоже нет.

Наконец, нужно детально разобраться с тем, что налоговики посчитали движимым имуществом, а что - недвижимым, поскольку в этом вопросе до сих пор много путаницы. Рекомендуется освежить в памяти [Определение ВС РФ от 12.07.2019 N 307-ЭС19-5241](#). А заодно Письма ФНС России от 30.07.2019 [N БС-4-21/14997](#), от 05.04.2019 [N БС-4-21/6262](#), от 25.03.2019 [N БС-4-21/5305@](#), от 24.09.2018 [N БС-4-21/18582](#), от 28.03.2018 [N БС-4-21/5834@](#).

---

Представитель ФНС Дмитрий Черепанов сообщил, кстати, что долгожданные и "окончательные" разъяснения налогового ведомства по данному вопросу вот-вот появятся и путаться относительно "движимого-недвижимого" перестанут и компании, и проверяющие. Критерии разделения будут четкими и однозначными.

В ТПП, в свою очередь, напомнили, что сейчас Минфином рассматривается инициатива по введению в НК РФ альтернативы действующему порядку налогообложения имущества. Действующим порядком предусматривается налогообложение исключительно недвижимого имущества по базовой ставке налога 2,2%. При этом субъекты РФ вправе устанавливать льготные условия налогообложения.

Альтернативный вариант предполагает закрепление в качестве объекта налогообложения всего движимого и недвижимого имущества (за исключением автотранспорта и имущества, относящегося к первой или второй амортизационным группам) с одновременным снижением базовой налоговой ставки до 1,6 - 1,7%. Это поможет организациям нивелировать риски перекалфикации проверяющими имущества из движимого в недвижимое, сократит число споров и упростит налоговое администрирование (в предпринимательском сообществе это предложение поддерживают далеко не все).

Что касается претензий относительно "порочных" контрагентов, то выстраивать защиту нужно исходя из положений Письма ФНС России от 10.03.2021 N БВ-4-7/3060@. Однозначно сами себе ответьте на вопрос, была ли сделка и знало ли общество о порочности контрагента. Если не знало - боритесь и не опускайте рук. Хотя в свете последних разъяснений Верховного Суда, которые очень насторожили юристов и о которых можно подробно прочитать на с. 68, даже такая уверенность в собственной непогрешимости не будет являться панацеей.

С. Данилов  
Корреспондент "ПБ"

Подписано в печать

02.06.2021

---